

## 2.4. ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: СОВРЕМЕННАЯ КОНЦЕПЦИЯ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ

Устинова Я.И., к.э.н., старший преподаватель кафедры аудита Новосибирского государственного университета экономики и управления, аудитор ООО «Аудиторская фирма «Кредо»

Настоящая статья посвящена развитию теоретических аспектов бухгалтерского учета интеллектуальной собственности. В ней на основе анализа экономической и правовой природы интеллектуальной собственности, находящей свое отражение в финансовой отчетности через категорию «нематериальные активы», раскрыт характер влияния применяемых подходов к учету интеллектуальной собственности на представляемую в бухгалтерском учете информацию и установлены информационные границы современной концепции учета нематериальных активов, реализованной в действующих нормативных регулятивах. В статье предложены пути расширения этих границ, развития методологии бухгалтерского учета на основе моделирования, сформулированы элементы концепции и принципы построения моделей учета интеллектуальной собственности на базе теорий статического и динамического баланса.

### 1. ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ: ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ, ЮРИДИЧЕСКИЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ, БУХГАЛТЕРСКАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Первое упоминание об интеллектуальной собственности восходит к 80-м годам XVIII в., когда большое распространение получила теория естественного права, признающая все произведенное человеком, в т.ч. результаты творческого труда, его собственностью, на распоряжение которой он имеет исключительное право. С конца XVIII в. результаты интеллектуальной деятельности стали участвовать в экономическом обороте<sup>1</sup>.

Понятие «интеллектуальная собственность» впервые было определено в 1967 г. Стокгольмской конвенцией, учредившей Всемирную организацию интеллектуальной собственности. В соответствии со ст. 2 этой конвенции, интеллектуальная собственность включает в себя все права, относящиеся к результатам творчества в производственной, научной, литературной и художественной областях. Таким образом, термин «интеллектуальная собственность» используется в собирательном смысле. Перечень конкретных ее видов, обозначенных в конвенции, носит примерный характер и может быть дополнен. Основу интеллектуальной собственности составляют объекты авторского и патентного права, а также средства индивидуализации и ноу-хау. Общим для всех названных объектов является их идеальная природа (они нематериальны) и способность к воплощению в физические (материальные) предметы, обладающие определенной экономической ценностью.

Экономическая функция интеллектуальной собственности сводится к обеспечению вовлечения нематериальных объектов в экономический оборот. Эта функция проявляется, в частности, в следующем:

- в возможности введения в хозяйственный оборот товара, насыщенного особыми потребительскими свойствами;
- в создании дополнительного источника финансирования деятельности, погашения обязательств;
- в обеспечении технологического и (или) иного господства над конкурентами, высокой и стабильной правовой защищенности бизнеса от конкурентов, в создании легальной монополии;
- в управлении капиталом с целью устойчивого извлечения сверхприбылей (прибылей, превышающих среднеотраслевые, за счет монопольного положения) и наращивания его стоимости.

При этом объект интеллектуальной собственности в экономическом обороте имеет следующие особенности:

- не имеет физического потребления, не подвержен физическому износу (возможно только моральное старение), не имеет ограничений по объему использования (помимо емкости рынка и правовых ограничений);
- не ограничен в пространстве и потому не заключен в чье-либо владение и может одновременно использоваться неограниченным кругом лиц;
- требует обособления от иных результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации, в т.ч. через юридическое закрепление;
- способен приносить доход только в условиях закрепления прав на него, не допускающих общедоступности его использования;
- обеспечивает возможность формировать сферы влияния на рынке, осуществлять контроль над извлечением доходов от использования объекта;
- его правовая защита имеет ограничение во времени, по истечении которого объект переходит в общественное достояние, и в пространстве.

В экономическом обороте интеллектуальная собственность может рассматриваться с двух позиций:

- 1) как конечный продукт (товар, услуга), в т.ч. предмет производственного потребления (продукт для капитальных вложений). При этом доход поступает в форме платежей от его продажи (ценность рассматривается с позиции возможности обращения в погашение долгов);
- 2) как предпосылка производства (экономический ресурс или фактор производства, объект инвестирования, элемент капитала). Доход поступает в форме выручки от реализации материальных объектов, созданных при помощи данного ресурса (ценность рассматривается с позиции возможности извлечения доходов от использования вложенного капитала).

В любом случае доход от использования объекта интеллектуальной собственности является частью дохода от продажи вещественной формы (материальных объектов) и произведен от него (опосредованность дохода).

Вполне возможно, что интеллектуальная собственность, рассматриваемая как конечный продукт для одного хозяйствующего субъекта, для другого может выступать в роли предпосылки производства<sup>2</sup>.

Концепция интеллектуальной собственности как товара впервые была предложена в 60-х гг. XX в. Ф. Махлупом в работе «Производство и распространение знаний в США»<sup>3</sup>. На определенном этапе развития результат интеллектуального труда превращается в товар, объект сделок купли-продажи, т.е. опосредуется рыночными отношениями. Предпосылками к этому служит то, что интеллектуальный продукт производится в условиях естественной монополии, понимаемой как уникальность человеческого ресурса, но имеет общественную полез-

<sup>2</sup> Скворцова В.А. Интеллектуальный капитал: методология исследования, концепция. – М.: МИЭМ, УЧЛИТВУЗ, 2002. – С. 129-130.

<sup>3</sup> Махлуп Ф. Производство и распространение знаний в США. – М.: Прогресс, 1996. – С. 43.

<sup>1</sup> Гришаев С.П. Интеллектуальная собственность. Учебное пособие. – М.: «Юрист», 2004. – С. 7.

ность. Как товар результат интеллектуального труда, с точки зрения теории трудовой стоимости, имеет потребительную стоимость (полезность, воплощенная в интеллектуальном труде, затраченном в конкретной форме), и меновую стоимость (ценность, выраженная через общественный труд).

Интеллектуальная собственность как товар обладает свойствами, присущими всем рыночным товарам<sup>4</sup>:

- полезность – способность удовлетворить некоторую потребность;
- редкость – свойство, противоположное общедоступности (обеспечивается через юридическое закрепление, легальную монополию);
- универсальность – способность к обмену на другие рыночные товары.

Однако интеллектуальный продукт имеет ряд отличий от традиционного товара:

- интеллектуальный продукт неовещественен;
- при потреблении интеллектуального продукта его полезность не исчезает, как у обычного товара;
- в основе стоимости интеллектуального продукта лежат не общественно необходимые, а индивидуальные затраты, т.к. продукт интеллекта неповторим<sup>5</sup>.

Указанные особенности определяют специфику гражданского оборота интеллектуальной собственности и ее цену.

Трактовка интеллектуальной собственности как экономического ресурса впервые была дана в 60-ых гг. XX в. Дж. Гэлбрейтом в работе «Новое индустриальное общество»<sup>6</sup>. В рамках теории постиндустриального общества интеллектуальная собственность составляет важную часть общественного богатства и аккумулирует в себе огромный экономический потенциал. Ее потребительная стоимость определяет преимущества товарной продукции, бизнеса, созданных с ее применением, на рынке. Интеллектуальная собственность как экономический ресурс удовлетворяет потребности потребителей не прямо, а через производство товаров и услуг, в связи с чем спрос на нее носит производный характер. Этим определяются эксплуатационные характеристики и стоимостная оценка данного ресурса.

Интеллектуальная собственность в рамках информационной теории стоимости выступает источником стоимости<sup>7</sup>. В этом смысле ее можно интерпретировать с применением марксистского понимания капитала как самовозрастающей стоимости. В связи с этим формула кругооборота капитала (воспроизводства) принимает следующий вид:

$$ИК - ФК - МК - ФК' - ИК',$$

где

**ИК** – интеллектуальный капитал;

**ФК** – финансовый капитал;

**МК** – материальный капитал<sup>8</sup>.

<sup>4</sup> Интеллектуальный капитал. Конспект лекций. / Монахов С.В., Савиных В.П., Цветков В.Я., Булгакова Т.В. – М.: МАКС Пресс, 2004. – С.30; Макаров В., Козырев А., Микерин Г. Интеллектуальная собственность: правовые и экономические вопросы формирования. // Российский экономический журнал. – 2003. – №5-6. – С. 19.

<sup>5</sup> Иванюк И.А. Воспроизводство интеллектуального капитала в современных маркетинг-системах. // Интернет-ресурс. – [http://www.cis2000.ru/publish/books/book\\_44/ch2\\_3.shtml](http://www.cis2000.ru/publish/books/book_44/ch2_3.shtml).

<sup>6</sup> Гэлбрейт Дж. Новое индустриальное общество. – М.: Прогресс, 1969. – С. 88.

<sup>7</sup> Белл Д. Социальные рамки информационного общества/ новая технократическая волна на Западе. – М.: Прогресс, 1986. – С. 332-333.

<sup>8</sup> Леонтьев Б.Б. Цена интеллекта: интеллектуальный капитал в российском бизнесе. – М.: Изд. Центр «Акционер», 2002. – С. 121.

Интеллектуальная собственность как фактор производства в экономике функционирует аналогично другим факторам производства. Следовательно, доход на интеллектуальную собственность как капитал является экономической рентой, под которой понимается любая плата, приходящаяся на долю некоторого фактора производства, превосходящая его альтернативную стоимость. При этом для интеллектуальной собственности, не имеющей альтернативной оценки и эластичного предложения, характерна чистая экономическая рента, которая может быть капитализирована<sup>9</sup>.

Экономическая рента на интеллектуальную собственность может трактоваться также как сверхдоход, разность между рыночной (общественно признаваемой) стоимостью и затратами на используемые ресурсы, включая затраты на капитал и «нормальное» вознаграждение предпринимателю. Она возникает как реализация временной монополии на объекты интеллектуальной собственности<sup>10</sup>. Эта рента сопряжена с инновационным риском и постепенно исчезает, поскольку появляются подражатели и конкуренты.

Экономическая рента на интеллектуальную собственность принадлежит правообладателю. Она присваивается всеми лицами, использующими интеллектуальную собственность, но лишь в той пропорции и на тех условиях, которые установлены правообладателем.

Участие интеллектуальной собственности в экономическом обороте в форме товара и экономического ресурса позволяет рассматривать ее как экономический актив. Согласно п. 10.2 Международного стандарта «Система национальных счетов 1993 года», под экономическими активами понимаются объекты, на которые институциональные единицы устанавливают (индивидуально или коллективно) права собственности и из которых их владельцы могут извлекать экономические выгоды посредством их хранения или использования в течение определенного периода времени (т.е. в будущем).

В экономическом смысле интеллектуальная собственность выполняет те же функции, что и собственность. Поэтому именно категория собственности выражает экономическое содержание интеллектуальной собственности.

Категория собственности может рассматриваться с двух сторон. С экономической точки зрения собственность представляет собой объективных отношений между людьми по поводу присвоения и отчуждения средств и результатов производства, складывающихся в процессе производства, распределения, обмена и потребления<sup>11</sup>. С юридической точки зрения собственность есть совокупность прав субъекта по

<sup>9</sup> Иванюк И.А. Воспроизводство интеллектуального капитала в современных маркетинг-системах. // Интернет-ресурс. – [http://www.cis2000.ru/publish/books/book\\_44/ch2\\_3.shtml](http://www.cis2000.ru/publish/books/book_44/ch2_3.shtml); Интеллектуальный капитал. Конспект лекций. / Монахов С.В., Савиных В.П., Цветков В.Я., Булгакова Т.В. – М.: МАКС Пресс, 2004. – С. 35-36.

<sup>10</sup> Макаров В., Козырев А., Микерин Г. Интеллектуальная собственность: правовые и экономические вопросы формирования. // Российский экономический журнал. – 2003. – №5-6. – С. 31.

<sup>11</sup> Экономика и управление, финансы и право: Словарь-справочник. / Авт. и сост. Л.П. Кураков, В.Л. Кураков, А.Л. Кураков. – М.: Вуз и школа, 2004; Вечканов Г.С., Вечканова Г.Р. Современная экономическая энциклопедия. – СПб: Изд-во «Лань», 2002; Сковцова В.А. Интеллектуальный капитал: методология исследования, концепция. – М.: МИЭМ, УЧЛИТВУЗ, 2002. – С. 200; Падалкин Н.А. Теория собственности в современной экономической науке. // Интернет-ресурс. – <http://aeli.altai.ru/nauka/sbornik/2001/padalкин.html>.

управлению объектами собственности (вещами). Основное различие между экономической и юридической трактовкой собственности состоит в том, что как экономическая категория собственность характеризует отношения по поводу вещей, а как юридическая – свидетельствует об отношении к этим вещам, основанном на правовых нормах.

На сегодняшний день существуют два экономических подхода к пониманию собственности: традиционный и неинституционалистский.

В основу традиционного подхода положена континентальная правовая традиция, характерная для римского права<sup>12</sup>. Ее центральная идея: цельность и неделимость категории собственности, ее священность и неприкосновенность. Отсюда абсолютизация концентрации прав собственности, господство принципа «одна вещь – один собственник». При таком подходе доминирует вещный аспект собственности. Данный подход получил свое развитие в классической экономической теории и марксизме.

В рамках традиционного подхода собственность рассматривается как обладание субъектом определенным редким ресурсом, способным удовлетворить какую-либо потребность, и понимается как триада прав: владение, пользование, распоряжение. Собственность включает в себя ряд составных элементов:

- неприкосновенность объекта кем-либо, без согласия на то субъекта;
- возможность личного использования;
- возможность получения от объекта собственности дохода и передачи этого объекта другому субъекту<sup>13</sup>.

Применительно к интеллектуальной собственности можно отметить, что ее объектом признается результат интеллектуальной деятельности (и приравненное к нему средство индивидуализации). При этом интеллектуальная собственность толкуется как отношения по поводу присвоения ее объектов, выраженных в объективной форме, с учетом специфики, обусловленной особенностями формы существования этих объектов и их введения в экономический оборот<sup>14</sup>. Эта специфика проявляется, в частности, в отсутствии физического контроля над объектом, в непривязанности владения и использования в пространстве и времени к материальному носителю, обратимости распоряжения (передача прав происходит неокончательно, с прекращением действия разрешения на использование объекта другим лицам право собственника восстанавливается в полном объеме), опосредованности получения дохода.

При этом статус собственника предполагает у лица наличие всей полноты права на объект интеллекту-

альной собственности, обеспечивающего абсолютный контроль. Собственник контролирует весь объем экономической ренты от использования объекта, возникающей как вследствие использования объекта в собственном производстве, так и вследствие его использования экономическими агентами, получившими от собственника соответствующие разрешения в обмен на обязательство перечислять ему установленную часть извлеченного дохода. Отчуждение интеллектуальной собственности влечет за собой передачу статуса собственника другому лицу.

В основу неинституционалистского подхода положена англо-саксонская правовая традиция<sup>15</sup>. Ее центральная идея: категория собственности делима и представляет собой набор или «пучок» частичных правомочий, что обеспечивает соблюдение многочисленных разноплановых договоров. Эта идея положена в основу теории прав собственности, разработанной неинституциональной школой. При этом собственность понимается не как триада прав, а как набор конкретных исключительных правомочий, предполагающих использование, дробящихся в случае необходимости на более мелкие и не обязательно принадлежащие одному лицу<sup>16</sup>. Отсюда принцип «одна вещь – много собственников» и абсолютизация прав физических действий с вещами. В связи с этим объект собственности – не вещь, а право совершать с ней какие-либо действия. Ценность имеет не сам объект, а возможность распоряжаться им, принимать решения о том, кто и как может извлекать из него пользу<sup>17</sup>.

В практике хозяйствования значение имеет не только абсолютное владение вещами как объектами права собственности, но и владение правами на использование вещей как экономического ресурса (в т.ч. права аренды, лизинга и другие ограниченные права). При этом использование объекта должно быть ограждено от незаконных действий других лиц. Следовательно, лицо становится собственником при наличии возможности исключить других из доступа к объекту<sup>18</sup>.

Интеллектуальная собственность применительно к данному подходу представляет собой совокупность исключительных правомочий в отношении результатов интеллектуальной деятельности и приравненных к ним объектов, закрепляемых за конкретным лицом, с одновременным запретом доступа к этим объектам всем иным лицам.

Основанием установления отношений собственности для правообладателя является соотношение предполагаемых выгод и издержек, связанных с использованием объектов, т.е. оценка экономической целесооб-

<sup>12</sup> Экономика. / Под ред. А.И. Архипова, А.К. Большакова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – С. 53; Хубиев К.А. Теория собственности на основе синтетического подхода. // Интеллектуальная собственность и формы ее реализации. Материалы международной научной конференции. / Под общ. ред. И.И. Столярова, Ю.В. Трифонова, Л.В. Новокшеновой. – Н. Новгород: Изд-во ННГУ, 1998. – 290 с. – С. 243.

<sup>13</sup> Якупова Л.М. Экономическое содержание интеллектуальной собственности. // Вестник Академии управления «ТИСБИ». – 2005. – №4. – Интернет-ресурс.

<sup>14</sup> Экономика и управление, финансы и право: Словарь-справочник. / Авт. и сост. Л.П. Кураков, В.Л. Кураков, А.Л. Кураков. – М.: Вуз и школа, 2004; Скворцова В.А. Интеллектуальный капитал: методология исследования, концепция. – М.: МИЭМ, УЧИЛТВУЗ, 2002. – С. 206; Кириченко Е.А. Институт интеллектуальной собственности: содержание, формы и проблемы развития. – Автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Кемерово, 2003. – С. 11-12.

<sup>15</sup> Экономика. / Под ред. А.И. Архипова, А.К. Большакова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – С. 53; Хубиев К.А. Теория собственности на основе синтетического подхода. // Интеллектуальная собственность и формы ее реализации. Материалы международной научной конференции. / Под общ. ред. И.И. Столярова, Ю.В. Трифонова, Л.В. Новокшеновой. – Н. Новгород: Изд-во ННГУ, 1998. – 290 с. – С. 243.

<sup>16</sup> Макаров В., Козырев А., Микерин Г. Интеллектуальная собственность: правовые и экономические вопросы формирования. // Российский экономический журнал. – 2003. – №5-6. – С. 17; Уильямсон О.И. Экономические институты капитализма: фирмы, рынки, «отношенческая контрактация». – СПб: Лениздат, 1996. – С. 183.

<sup>17</sup> Капелюшников Р.И. Экономическая теория право собственности (методология, основные понятия, круг проблем). – М, 1990. // Интернет-ресурс. – <http://www.ecoman.narod.ru/inst/webogor.htm>.

<sup>18</sup> Экономика. / Под ред. А.И. Архипова, А.К. Большакова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – С. 57.

разности спецификации прав. Однако в современных правовых режимах возникает проблема формализации объекта, т.е. адекватности его содержания законодательно определенным нормам. При этом имеет место преобладание юридического критерия над экономическим<sup>19</sup>.

В рамках неинституционалистского подхода признается, что делимость интеллектуальной собственности на частичные правомочия дает возможность извлекать полезность из каждого из них по отдельности и рассматривать их как товар. Сущность операций с интеллектуальной собственностью состоит в передаче правомочий в отношении объекта, ценность которого непосредственно зависит от полноты и защищенности этих правомочий.

Взаимодействие рассмотренных подходов к пониманию собственности проявляется в следующем. Неинституционалистский подход тщательно детализирует правомочия собственности, описывает экономическую необходимость их распределения и комбинации для эффективного использования ресурсов. Качественные социально-экономические результаты и качественные скачки в концентрации прав собственности им не изучаются.

Вместе с тем делимость права собственности предполагает возможность сосредоточения в руках одного лица такой совокупности правомочий, которая обеспечит ему доминирующее положение, экономическую власть. Она представляет собой такую степень концентрации прав собственности, которая обеспечивает возможность ее обладателю распоряжаться объектами собственности и доходом от их использования в полном объеме. Именно в этой критической точке могут быть реализованы идеи традиционного подхода, в котором исследуется качественно особая концентрация прав собственности, но только в абсолютной форме<sup>20</sup>.

Сопоставление двух подходов убеждает в том, что они не опровергают, а дополняют друг друга. Их синтез позволяет обогатить экономическое содержание понятия «собственность» вообще и «интеллектуальная собственность» в частности, выполнить его увязку с правовыми характеристиками рассматриваемых явлений.

Взаимосвязь и взаимозависимость юридических характеристик и экономического содержания объектов или явлений исключительно точно сформулирована Р. Саватье в работе «Теория обязательств» на примере вещей: «Вещь существует лишь благодаря своей экономической полезности. Но это свойство полезности она приобретает для человека лишь благодаря правам, которыми он обладает в отношении этой вещи. Таким образом, экономическая полезность вещи предполагает соответствующее ее правовое положение. И наоборот, права, относящиеся к вещи, учитывают экономическую оценку ее полезности»<sup>21</sup>.

Неоднозначность трактовки экономического содержания интеллектуальной собственности через категорию

<sup>19</sup> Кириченко Е.А. Институт интеллектуальной собственности: содержание, формы и проблемы развития. – Автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Кемерово, 2003. – С. 16-17.

<sup>20</sup> Хубиев К.А. Теория собственности на основе синтетического подхода. // Интеллектуальная собственность и формы ее реализации. Материалы международной научной конференции. / Под общ. ред. И.И. Столярова, Ю.В. Трифонова, Л.В. Новокшоной. – Н. Новгород: Изд-во ННГУ, 1998. – 290 с. – С. 245.

<sup>21</sup> Саватье Р. Теория обязательств. - М.: Прогресс, 1972.-С. 25-26.

собственности сопряжена с множественностью толкования интеллектуальной собственности как объекта правового регулирования. Вообще говоря, на сегодняшний день существует множество теорий, объясняющих правовую сущность интеллектуальной собственности, среди которых можно выделить следующие.

#### А. Частно-правовые

- Теория естественного права (проприетарная теория). Основная мысль: любой труд создает собственность, в т.ч. собственность на результаты интеллектуальной деятельности и другие нематериальные (бестелесные объекты). В связи с этим к интеллектуальной собственности применяется режим права собственности с поправками на специфическую природу объекта.
- Теория интеллектуальных прав, признающая права, составляющие интеллектуальную собственность, лежащими вне классического деления на вещные, обязательственные и личные права. Они отличаются от вещных по времени, территории действия, объему охраны, особенностям использования.
- Имматериальная теория, указывающая на то, что права, составляющие интеллектуальную собственность, состоят из комбинации личных неимущественных (связанных с созданием творческого результата) и имущественных (состоящих в возможности использования результата интеллектуальной деятельности любым не запрещенным законом способом) прав.
- Теория личности. Права автора объекта интеллектуальной собственности признаются неотрывной частью его личности. Выход из личной сферы возможен лишь в случае публикации рукописи или выдачи патента, но и тогда это право остается единым правом личности<sup>22</sup>.

#### Б. Публично-правовые

- Договорная теория. Интеллектуальная собственность является индивидуальным договором между государством и автором. Легальная монополия представляет собой плату автору за вклад в общественное достояние, выразившийся в публичном раскрытии сущности достигнутого результата.
- Теория исключительных прав. В основе интеллектуальной собственности лежит запретительная функция, позволяющая правообладателю исключать несанкционированное использование объекта всеми третьими лицами. При этом правообладатель может разрешить использование объекта третьим лицам<sup>23</sup>.

Несмотря на все достоинства, присущие упомянутым теориям, ни в одной из них не раскрыта вся полнота юридической природы интеллектуальной собственности. Более того, сам термин «интеллектуальная собственность» вызывает множество споров среди цивилистов. Так, например, А.Б. Венгеров определяет интеллектуальную собственность как права на результаты интеллектуальной деятельности<sup>24</sup>, Л.Б. Гальперин и Л.А. Михайлова – как совокупность таких результатов<sup>25</sup>, а П. Никулин приравнивает ее к информации<sup>26</sup>.

<sup>22</sup> Петровский С. Интеллектуальная собственность и исключительное право. // Интернет-ресурс. <http://pravo.lnet.ru>; Кузнецов М.Н. Охрана результатов творческой деятельности в международном частном праве. – М.: «Издательство Университета дружбы народов», 1988. – С. 59.

<sup>23</sup> Гаврилов Э.П. Права на интеллектуальную собственность в новом ГК РФ. // Государство и право. – 1995. – №11. – С. 63-64; Еременко В.И. Об интеллектуальной собственности в Гражданском кодексе Российской Федерации // Законодательство и экономика. – 2002. – №5. – С. 97-99.

<sup>24</sup> Венгеров А.Б. Правовой узел современности. // Общественные науки и современность. – 1992. – №4. – С. 23-33.

<sup>25</sup> Гальперин Л.Б., Михайлова Л.А. Интеллектуальная собственность: сущность и правовая природа. // Право промышленной и интеллектуальной собственности. – Новосибирск, 1992. – С. 9.

На сегодняшний день наибольшее распространение получило представление об интеллектуальной собственности как о комплексе тесно взаимосвязанных личных неимущественных и имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации<sup>27</sup>. Однако действующее законодательство предусматривает несколько иное содержание данной категории.

Правовая категория «интеллектуальная собственность» закреплена в Конституции РФ (п. 1 ст. 44, п. «о» ст. 71), где используется для общего обозначения охраняемых прав на результаты творческой деятельности. В ст. 128 ГК РФ интеллектуальная собственность признается объектом гражданских прав. Согласно п. 1 ст. 1225 ГК РФ, под интеллектуальной собственностью понимаются результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана:

- произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных;
- исполнения, фонограммы, сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания);
- изобретения, полезные модели, промышленные образцы;
- селекционные достижения;
- топологии интегральных микросхем;
- секреты производства (ноу-хау);
- фирменные наименования, товарные знаки и знаки обслуживания, наименования мест происхождения товаров, коммерческие обозначения.

Как видно из приведенных норм, интеллектуальная собственность вбирает в себя совокупность результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации, причем их перечень, в отличие от Стокгольмской конвенции, сформулирован закрытым.

Такие элементы понятия «интеллектуальная собственность», как рационализаторские предложения, открытия, защита от недобросовестной конкуренции, предусмотренные международными конвенциями, для целей настоящего исследования рассматриваться в составе интеллектуальной собственности не будут, поскольку в отношении них действующее российское законодательство не закрепляет каких-либо имущественных прав.

Следует отметить, что к числу объектов интеллектуальной собственности относится и «сложный объект», под которым понимается специально создаваемый или созданный объект, включающий в себя несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология – п. 1 ст. 1240 ГК РФ). Лицо, организовавшее создание этого объекта, приобретает права на его составляющие.

На объекты интеллектуальной собственности в соответствии со ст. 1226 ГК РФ признаются интеллектуальные права, которые включают: исключительное право, являющееся имущественным правом, а в слу-

чаях, предусмотренных законом, также личные неимущественные права и иные права (право следования, право доступа и т.п.), по общему правилу принадлежащие авторам соответствующих объектов. Оборото-способность в общем случае присуща именно имущественным правам. При этом, согласно п. 1 ст. 1232 ГК РФ, в случаях, предусмотренных законом, исключительное право признается и охраняется только при условии государственной регистрации соответствующего объекта. Отчуждение исключительного права на такой объект по договору, залог этого права и предоставление права использования этого объекта по договору, а равно и переход исключительного права без договора, также подлежат государственной регистрации.

Для целей дальнейшего исследования мы будем рассматривать интеллектуальную собственность как совокупность объектов, имущественные права на которые могут принадлежать юридическому лицу, выступать объектом товарно-денежных отношений и рассматриваться как экономический актив. При этом юридическое содержание интеллектуальной собственности характеризуют исключительные права<sup>28</sup>.

В соответствии с п. 1 ст. 1229 ГК РФ лицо, обладающее исключительным правом на объект интеллектуальной собственности (правообладатель), вправе использовать объект по своему усмотрению любым не противоречащим закону способом, а также распоряжаться исключительным правом на объект, если законом не предусмотрено иное. Кроме того, правообладатель может по своему усмотрению разрешать или запрещать другим лицам использование объекта. Другие лица не могут использовать соответствующий объект без согласия правообладателя, за исключением случаев, предусмотренных законом (изъятий из сферы действия исключительных прав). Согласно п. 1 ст. 1233 ГК РФ правообладатель может распорядиться исключительным правом любым не противоречащим закону способом, в т.ч. путем его отчуждения по договору другому лицу (договор об отчуждении исключительного права) или предоставления другому лицу права использования объекта в установленных договором пределах (лицензионный договор).

Таким образом, юридическая природа исключительного права проявляется в его позитивной (правомочия использования и распоряжения) и негативной (правомочие запрета) функциях. Исключительное право в части его позитивной функции – разновидность легальной монополии, предоставляемой государством в определенном объеме, на определенный срок и на определенной территории. Реализация позитивной функции предполагает возможность извлечения дохода как от воплощения охраняемого объекта в материальной форме, так и от предоставления доступа к объекту третьим лицам. Негативная функция исключительного права, состоящая в запрете несанкционированного доступа к объекту третьим лицам, обеспечивает возможность поддерживать экономическую (фактическую) монополию на использование объекта и придает праву

<sup>26</sup> Чернышева С.А. Формирование правовой доктрины об интеллектуальной собственности в условиях становления рыночных отношений в России. // Интеллектуальная собственность: современные правовые проблемы. Проблемно-тематический сборник. – М.: Издательство ИНИОН РАН, 1998. – С. 16 – 20.

<sup>27</sup> Шестаков Д. Интеллектуальная собственность в системе российского права и законодательства. // Российская юстиция. – 2000. – №5. – С. 8.

<sup>28</sup> Гражданское право. Учебник. В 2 томах. Отв. ред. Е.А. Суханов. – М.: Издательство БЕК: том I, 1998. – 816 с. – С. 636; Петровский С. Интеллектуальная собственность и исключительное право. // Интернет-ресурс. – <http://pravo.inet.ru>; Дозорцев В.А. О проектах раздела V ГК РФ «Исключительные права». // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. – 2000. – №1. – С. 5; Дозорцев В.А. Понятие исключительного права. // Юридический мир. – 2000. – №6. – С. 32-33.

абсолютный характер. При этом классическое понимание абсолютных прав сводится к тому, что их носителям противостоит неопределенное число лиц, обязанность которых состоит в воздержании от совершения действий, нарушающих абсолютные права.

Содержание правомочий использования и распоряжения в научной литературе толкуется по-разному. Так, по мнению В.А. Дозорцева, объектом использования является сам результат, а объектом распоряжения – право на использование результата<sup>29</sup>. По мнению Э.П. Гаврилова, в состав правомочия использования, помимо ввода объекта в хозяйственный оборот, должна входить и передача (предоставление) права в ограниченном объеме, а в состав правомочия распоряжения – только отчуждение (уступка) исключительного права в полном объеме<sup>30</sup>.

Возникновение исключительного права непосредственно связано с созданием объекта интеллектуальной собственности и его регистрацией в предусмотренных законом случаях. Создание результата интеллектуальной деятельности возможно в рамках исполнения работником организации своих служебных обязанностей и (или) служебного задания работодателя (служебный результат интеллектуальной деятельности) либо в рамках выполнения гражданско-правовых договоров. Исключительное право на средства индивидуализации возникает в силу государственной регистрации либо, в предусмотренных законом случаях, в силу их фактического использования.

По общему правилу, исключительное право на служебный результат интеллектуальной деятельности принадлежит организации-работодателю, если договором между ним и работником не предусмотрено иное. Вместе с тем, законом предусмотрены случаи, когда исключительное право на такой результат признается за работником (работодателю предоставляется право использования результата в определенных пределах). При этом существенное значение имеют документальные доказательства служебного характера созданного результата и наличие необходимых условий признания работодателя правообладателем.

При создании результата интеллектуальной деятельности в рамках исполнения гражданско-правовых договоров возможны два варианта. По общему правилу, если предметом соответствующего договора является создание соответствующего результата, исключительные права на него принадлежат заказчику. Если же результат был создан по договору подряда, договору на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и т.п., которые прямо не предусматривали создание соответствующего результата, исключительные права на него, по общему правилу, признаются за исполнителем (заказчику предоставляется право использования результата в определенных пределах). В то же время названными договорами может быть установлен и иной порядок распределения прав.

Распоряжение исключительным правом может осуществляться на основании договоров об отчуждении права или лицензионных договоров.

<sup>29</sup> Дозорцев В.А. Понятие исключительного права. // Юридический мир. – 2000. – №3. – С. 9-10.

<sup>30</sup> Гаврилов Э.П. О кодификации законодательства, относящегося к интеллектуальной собственности. // Вестник ВАС РФ. – 2002. – №10. – С. 99.

Предметом договора об отчуждении исключительного права, в силу п. 1 ст. 1234 ГК РФ, является фактическая передача или обязательство передать исключительное право в полном объеме другой стороне. (Однако исключительное право на товарный знак может быть передано в отношении всех или части товаров, для которых он зарегистрирован (п. 1 ст. 1488 ГК РФ)). Он заключается в письменной форме и подлежит государственной регистрации в установленных законом случаях. При несоблюдении формы договор считается недействительным. Договор об отчуждении исключительного права может быть возмездным или безвозмездным. Однако в возмездном договоре должно быть указано условие о размере вознаграждения или порядке его определения. В противном случае договор считается незаключенным.

Исключительное право по договору об его отчуждении переходит, по общему правилу, в момент заключения договора. Если договор подлежит государственной регистрации, то моментом перехода исключительного права признается момент государственной регистрации этого договора.

Предметом лицензионного договора является фактическое предоставление или обязательство предоставить другой стороне право использования объекта интеллектуальной собственности в предусмотренных договором пределах, т.е. только в пределах тех прав и теми способами, которые прямо предусмотрены договором (п. 1 ст. 1235 ГК РФ). По общему правилу, если в договоре прямо не указано, что по нему исключительное право передается в полном объеме, он признается лицензионным. Данный договор заключается в письменной форме, если законом не предусмотрено иное; подлежит государственной регистрации в случаях, предусмотренных законом. Несоблюдение требований к форме договора влечет его недействительность. Лицензионный договор может быть возмездным либо безвозмездным. В возмездном договоре должно быть указано условие о размере вознаграждения или порядке его определения. В противном случае он считается незаключенным.

В лицензионном договоре (лицензии) должны быть указаны:

- территория, на которой допускается использование объекта (по умолчанию под этой территорией понимается вся территория РФ);
- срок действия договора (по умолчанию – 5 лет, если законом не предусмотрено иное; он не должен превышать срока действия соответствующего исключительного права).

Согласно п. 1 ст. 1236 ГК РФ, лицензии могут быть двух видов:

- простая (неисключительная) лицензия – лицензиар не ограничен в праве выдачи лицензии другим лицам;
- исключительная лицензия – лицензиар ограничен в указанном праве.

Если в лицензионном договоре не предусмотрено иное, лицензия считается неисключительной. Лицензиат обязан предоставлять лицензиару отчеты об использовании объекта интеллектуальной собственности, если договором не предусмотрено иное. При письменном согласии лицензиара лицензиат может заключить сублицензионный договор. При этом соблюдаются все условия относительно субдоговоров: он не может выходить за пределы изначального договора ни по предмету, ни по срокам действия.

В ст. 1241 ГК РФ перечислены основания перехода исключительного права к другим лицам без заключения

договора с правообладателем: в порядке универсального правопреемства (наследование, реорганизация юридического лица) и при обращении взыскания на имущество правообладателя. Исключительное право может стать предметом залога.

Действующее законодательство предоставляет также возможность распоряжения правом использования объекта интеллектуальной собственности, полученного по лицензии, в части, не противоречащей закону, и с письменного согласия правообладателя. В частности, закону не противоречит залог права на использование, его уступка, в т.ч. и обращение в погашение долгов лицензиата (например, п. 1 ст. 1284 ГК РФ).

Исключительное право прекращается по истечении установленного срока его действия либо до его истечения в случаях, предусмотренных законом, в т.ч. при признании охранных документов недействительными в течение срока их действия (их аннулировании с даты приоритета), при досрочном прекращении действия охранных документов (прекращении на будущее время), при нарушении условий предоставления правовой охраны.

Классификация юридических фактов в отношении прав на объекты интеллектуальной собственности по их правовым последствиям представлена в приложении.

В отношении интеллектуальной собственности можно выделить абсолютные правоотношения, направленные на закрепление статуса правообладателя (в.ч. на передачу исключительных прав от одного правообладателя другому), и относительные правоотношения, связанные с предоставлением правообладателем другим лицам разрешений на коммерческое использование объекта<sup>31</sup>. Абсолютные правоотношения в большей мере характеризуют статику, а относительные – динамику исключительных прав.

Кроме того, на сегодняшний день имеют место два подхода к трактовке объема исключительного права. Сторонники одного направления полагают исключительное право неделимым<sup>32</sup>. Таким образом, в отношении одного охраняемого результата может быть только один правообладатель, за исключением случаев, прямо предусмотренных законом. Именно он обладает всей полнотой правомочий в отношении объекта. Иные пользователи используют объект только с согласия правообладателя, за исключением изъятий из сферы исключительного права. В этом подходе можно усмотреть элементы традиционной трактовки права собственности (статики прав).

Сторонники другого направления признают исключительное право делимым<sup>33</sup>. Следовательно, исключительное право в отношении охраняемого объекта может быть разделено между несколькими лицами по сфере применения, по сроку, по территории использования и т.п. Все они вправе осуществлять вовлечение

охраняемого объекта в хозяйственный оборот, но лишь в определенных пределах и на определенных условиях. В этом подходе просматриваются веяния неинституционального подхода к трактовке прав собственности (динамики прав).

Оба рассмотренных подхода к трактовке исключительных прав имеют серьезную теоретическую аргументацию и подтверждение в практике. В связи с этим каждый из них имеет право на существование. Оба подхода характеризуют один и тот же объект, но с разных точек зрения, поскольку в первом во главу угла ставятся интересы правообладателя, а во втором – интересы лиц, фактически использующих объект, и общества. В связи с этим наиболее перспективен в практике синтез этих двух подходов на условиях некоего компромисса.

Исключительные права по видам объектов (способам их охраны) принято разделять на исключительные права в отношении объектов авторского права, объектов патентного права, средств индивидуализации и прочих объектов интеллектуальной собственности. Кратко охарактеризуем каждый вид.

Под объектами авторского права, согласно п. 1 ст. 1259 ГК РФ, понимают произведения науки, литературы и искусства (в т.ч. программы для ЭВМ и базы данных), являющиеся результатом творческой деятельности, независимо от назначения и достоинств произведения, а также от способа его выражения. Авторское право охраняет преимущественно форму произведения. Оно возникает в силу создания произведения и не требует какой-либо регистрации. Авторское право действует с момента выражения произведения в объективной форме, действует в течение всей жизни автора и прекращается по истечении 70 лет с года, следующего за годом смерти автора. Оно включает в себя совокупность правомочий, в т.ч. право на воспроизведение, распространение, исполнение и т.п. Законом предусмотрены случаи свободного использования объекта авторского права (в личных, информационных, научных целях), а также использование экземпляров программ для ЭВМ и баз данных. Организация может стать обладателем прав на использование произведения по следующим основаниям: создание служебного произведения или заключение договора (договор об отчуждении исключительного права, лицензионный договор, авторский договор заказа, договор подряда или договор на выполнение НИОКР и т.д.).

Во многом схожа конструкция правового регулирования в отношении объектов права, смежного с авторским (исполнения, фонограммы, сообщения в эфир и т.п. – ст. 1304 ГК РФ).

Под объектами патентного права, согласно п. 1 ст. 1349 ГК РФ, понимают изобретения, полезные модели и промышленные образцы, правовая охрана которых осуществляется лишь в случае их признания патентоспособными. Патентное право охраняет преимущественно содержание объекта. Оно возникает по итогам экспертизы и регистрации объекта на основании заявки и подтверждается охранным документом – патентом. Патентное право действует с момента подачи заявки на выдачу патента до истечения срока его действия, с учетом возможности продления этого срока (для изобретения – 25 лет; для полезной модели – 10 лет с возможностью продления на 3 года; для промышленного образца – 15 лет с возможностью продления на

<sup>31</sup> Малышева Е.Ю. Элементы гражданско-правовых отношений в области интеллектуальной собственности. – Автореферат на соискание ученой степени кандидата юридических наук. – М., 1997. – С. 15-16.

<sup>32</sup> Дозорцев В.А. Понятие исключительного права. // Юридический мир. – 2000. – №3. – С. 4-11.

<sup>33</sup> Гаврилов Э.П. О кодификации законодательства, относящегося к интеллектуальной собственности. // Вестник ВАС РФ. – 2002. – №10. – С. 99; Сергеев А.П. О проекте раздела V ГК РФ «Право интеллектуальной собственности» («Исключительное право»). // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. – 2000. – №1. – С. 11-14.

10 лет). Патентное право включает в себя правомочия по введению в хозяйственный оборот продукта, созданного с применением объекта. Законом предусмотрены случаи свободного использования объектов (в личных, научных целях и т.п.), а также права преждепользования (ст. 1361 ГК РФ) и послепользования (п. 3 ст. 1400 ГК РФ). Организация может стать обладателем прав на использование объекта патентного права по следующим основаниям: создание при выполнении служебного задания или заключение договора (договора об отчуждении права на получение патента, договора об отчуждении патента, договора исключительной либо неисключительной лицензии, договора подряда или договора на выполнение НИОКР и т.п.).

К средствам индивидуализации, согласно главе 76 ГК РФ относятся товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товара, фирменное наименование юридического лица, коммерческое обозначение предприятия. Их использование является не только правом, но и обязанностью правообладателя. Фирменное наименование подлежит регистрации вместе с регистрацией организации, а коммерческое обозначение не регистрируется. Исключительные права на них каким-либо временным отрезком не ограничены. Правовая охрана средств индивидуализации товара возникает только после соответствующей экспертизы и регистрации объектов и подтверждается выдачей соответствующего свидетельства. Исключительное право в отношении этих объектов действует с момента такой регистрации в течение 10 лет с возможностью неоднократного продления каждый раз на 10 лет. Исключительное право на фирменное наименование и наименование места происхождения товара не предполагает правомочия распоряжения. Исключительное право на коммерческое обозначение может быть отчуждено только в составе индивидуализированного имущественного комплекса (либо предоставлено в пользование по договору аренды предприятия, договору коммерческой концессии). В отношении товарного знака и знака обслуживания допустимы договоры об отчуждении исключительного права и лицензионные договоры (в т.ч. договоры коммерческой концессии).

К прочим объектам интеллектуальной собственности принято относить топологии интегральных микросхем (правовой режим тяготеет к объектам авторского права), селекционные достижения (правовой режим тяготеет к объектам патентного права) и ноу-хау.

Под ноу-хау понимаются сведения любого характера (производственные, технические, экономические, организационные и др.), в т.ч. о результатах интеллектуальной деятельности в научно-технической сфере, а также сведения о способах осуществления профессиональной деятельности. Исключительное право возникает, если эти сведения имеют действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности их третьим лицам; к ним у третьих лиц нет свободного доступа на законном основании; в отношении них обладателем таких сведений введен режим коммерческой тайны. Срок правовой охраны ограничен действием названных условий. Сущность правовой охраны выражается в обособлении по принципу конфиденциальности. Лицо, ставшее обладателем ноу-хау добросовестно и независимо от других, приобретает самостоятельное исключительное право на него. Использование ноу-хау состоит в

воплощении его содержания в материальных предметах или в некотором решении. Организация может стать обладателем прав на использование ноу-хау по следующим основаниям: создание при выполнении служебного задания или заключение договора (договора об отчуждении прав на ноу-хау, договора исключительной либо неисключительной лицензии (в т.ч. договора коммерческой концессии), договора подряда или договора на выполнение НИОКР и т.п.).

Итак, поскольку интеллектуальная собственность – специфический экономический актив, юридическая характеристика которого сводится к исключительным правам на результаты интеллектуальной деятельности и приравненным к ним средствам индивидуализации, бухгалтерский учет призван обеспечить пользователю финансовой отчетности получение определенного объема информации о нем. Бухгалтерская информация должна позволить оценить данный экономический актив, его доходность (реальную и потенциальную), связанные с ним юридические ограничения, перспективы его использования, его влияние на экономическое, финансовое состояние, платежеспособность экономического субъекта, положение субъекта на рынке и т.п.

С позиций бухгалтерского учета правоотношения по поводу интеллектуальной собственности представляют собой факты хозяйственной жизни организации, информация о которых должна быть представлена пользователям бухгалтерской отчетности. Поэтому задача бухгалтерского учета состоит в разработке методологии отражения данных фактов, позволяющей представить пользователям информацию о них с максимально возможной полнотой, т.е. раскрывающую весь комплекс содержательных характеристик как с экономической, так и с юридической точек зрения.

Однако, рассматривая факты хозяйственной жизни под экономическим и юридическим углом зрения, мы, как правило, получаем различную их интерпретацию<sup>34</sup>. С экономической точки зрения факт хозяйственной жизни интерпретируется по его роли и месту в хозяйственной деятельности организации. С юридической точки зрения содержание факта хозяйственной жизни определяется действием по отношению к нему норм законодательства и интерпретацией его в теории и практике права. При этом в бухгалтерском учете отражаются лишь те факты, получившие экономическую и юридическую трактовку, которые отвечают критерию значимости информации для принятия управленческих решений и подпадают под предписания действующих нормативных актов по бухгалтерскому учету.

Таким образом, процедура бухгалтерского учета предполагает компромисс между экономическими и юридическими интерпретациями фактов хозяйственной жизни<sup>35</sup>. На практике этот компромисс при реконструкции конкретных фактов хозяйственной жизни создается ориентацией бухгалтерской методологии на юридическое или экономическое их содержание. При этом конкретное соотношение экономического и юридического содержания факта, представленных пользователям финансовой отчетности, определяется субъективным выбором одной из возможных трактовок при формировании бухгалтерских регулятивов либо объективным противоречием

<sup>34</sup> Пятав М.Л. Управление обязательствами организации. – М.: Финансы и статистика, 2004. – С. 17-18.

<sup>35</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 74.



экономического и юридического содержания одних и тех же фактов хозяйственной жизни.

В бухгалтерском учете понятие «интеллектуальная собственность» определяется (и предполагается к раскрытию) через категорию «нематериальные активы». Таким образом, содержание бухгалтерской информации о правах на объекты интеллектуальной собственности определяется тем, насколько экономическое и правовое содержание категории «интеллектуальная собственность» реконструируется в бухгалтерской категории «нематериальные активы». Распространенные на сегодняшний день подходы к реконструкции предполагают выделение совокупности исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, подлежащих отражению в бухгалтерском учете, из общего объема данного понятия посредством определения понятия «нематериальные активы» в бухгалтерских регулятивах.

## 2. СООТНОШЕНИЕ ПОНЯТИЙ «ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ» И «НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ»

Неосязаемые активы как объекты учета начали рассматриваться сравнительно недавно. Хотя отдельные упоминания об учете приобретенной деловой репутации уходят корнями в XV в., а расходов будущих периодов – в XIV в., концепции учета неосязаемых активов впервые возникли лишь в конце XIX в.<sup>36</sup> Первое глубокое осмысление категории неосязаемых активов можно найти в трудах Ф. Пикслей, Ж. Савари, И.Ф. Шерра, О. Шмаленбха. В частности, И.Ф. Шерр определяет «нематериальные блага» («воображаемые ценности») как расходы (на приобретение фирмы какого-либо предприятия, клиентуры, концессии, права пользования, авторского права и т.д., а также на изобретения, патенты и т.д.), распределяемые на предположительное или заранее определенное число лет, в течение которых ожидается доход<sup>37</sup>. Однако основным объектом их исследований были активы, не имеющие физической формы как таковые, к числу которых относились и расходы будущих периодов, и дебиторская задолженность, в связи с чем особого внимания интеллектуальной собственности не уделялось. Впоследствии становление и развитие теоретических представлений об учете интеллектуальной собственности шло достаточно медленно, причём этот процесс не завершён и до сих пор.

В связи с этим неудивительно, что первая попытка нормативного регулирования учета нематериальных активов относится только к 1944 году (бюллетень «Амортизация нематериальных активов» Комитета по методам бухгалтерского учета Американского института бухгалтеров). В системе международных стандартов сначала был принят МСФО 9 «Учет затрат на исследование и разработки» 1978 года, который был заменён МСФО 9 «Затраты на исследование и разработки» 1993 года. Позднее этот стандарт уступил место МСФО 38 «Нематериальные активы» 1998 года, обновлённая редакция которого вступила в силу с 1 апреля 2004 года.

<sup>36</sup> Шайдуров Н.О. Неосязаемые активы в кредитных организациях: актуальные вопросы бухгалтерского учета. – Автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Краснодар, 2002. – С. 4.

<sup>37</sup> Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. – М.: «Экономическая жизнь», 1926. – С. 90, 243.

Таким образом, на современном этапе экономического развития методика и принципы учета нематериальных активов широко обсуждаются и выступают объектом пристального внимания специалистов во всем мире.

В современной зарубежной практике нематериальными активами признаются капитальные (долгосрочные, внеоборотные) активы, не имеющие физической формы (субстанции, вещественного воплощения). При этом подчеркивается значимость следующих характеристик:

- наличие индивидуальной достоверно определенной стоимостной оценки и юридических оснований для признания. В частности, Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэлл отмечают, что нематериальными могут быть признаны активы, «имеющие стоимость, основанную на правах и привилегиях собственника»<sup>38</sup>. Аналогичное мнение высказывают Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда, указывая, что оценка нематериальных активов «зависит от прав, которыми наделяется собственник»<sup>39</sup>;
- способность к генерированию доходов, соотносимость с будущими доходами. Так, Л. Бернштейн отмечает, что нематериальные активы – «права на получение прибыли в будущем», их оценка зависит от ожидаемой прибыли<sup>40</sup>. В связи с этим нематериальные активы, как пишут Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда, представляют собой «отсроченные расходы по приобретению нематериальных услуг», которым присущи ограниченность альтернативного использования, невозможность обособленного (от других активов) рассмотрения и неопределенность будущих доходов<sup>41</sup>;
- способность влиять на оценку фирмы в целом. Например, Б. Коласс трактует нематериальные активы как неимущественное имущество фирмы, которое в совокупности с вещественным составляет некоторую ценность, способную «сделать оборот» и отличную от входящих в нее элементов<sup>42</sup>. По этому поводу М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера пишут, что включение нематериальных активов в состав внеоборотных «приблизит стоимость чистых активов к рыночной стоимости компании, оно же может оказать и резко негативное влияние на показатели отдачи на вложенный капитал»<sup>43</sup>.

Примечательно, что на это возможное негативное влияние признания нематериальных активов в балансе обратил внимание еще Н.Р. Вейцман, называя их «фиктивным капиталом»<sup>44</sup>. По его мнению, нематериальные активы («неосязаемые средства») – «статья, не воплощающая стоимость, но способная быть объектом рыночного оборота, не имеющего материальной субстанции: цена фирмы; монопольные права и привилегии; торговые марки и знаки; патенты; издательские права; производственные секреты (рецепты и формулы технологических процессов)».

Их источник – совокупность факторов, способствующих получению дохода, превышающего среднюю норму прибыли в соответствующей отрасли хозяйства,

<sup>38</sup> Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 122, 197.

<sup>39</sup> Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 414.

<sup>40</sup> Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1996. – С. 149.

<sup>41</sup> Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 395.

<sup>42</sup> Коласс Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 513-516.

<sup>43</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 420-421.

<sup>44</sup> Вейцман Н.Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу. – М.: Госфиниздат, 1958. – С. 47.

капитализация выгод, обусловленных создавшейся для предприятия благоприятной хозяйственной конъюнктурой, их денежная оценка в балансе<sup>45</sup>.

Формирующаяся в России практика работы с нематериальными активами сталкивается с различным толкованием в экономической литературе самого их понятия. При этом под нематериальными активами понимаются.

### **1. Имущественные права (ценности, хозяйственные средства)**

Как отмечает Л.З. Шнейдман, нематериальные активы – «условная стоимость объектов промышленной и другой интеллектуальной собственности, а также иных аналогичных отчуждаемых имущественных прав»<sup>46</sup>. Е.Е. Румянцева к нематериальным активам относит имущественные ценности, принимающие участие в хозяйственной деятельности и генерирующие прибыль<sup>47</sup>. При этом неосязаемый характер нематериальных активов выводится из их юридической природы. В частности, подобной позиции придерживается Н.П. Кондраков<sup>48</sup>.

В качестве имущественных ценностей понимаются либо только исключительные права, в большей степени отвечающие критерию отчуждаемости, либо любой объем прав в отношении объектов интеллектуальной собственности. Так, например, А.Н. Медведев придерживается первой точки зрения<sup>49</sup>. Н.П. Барышников подчеркивает, что нематериальные активы, как хозяйственные средства, имеющие для предприятия стоимость, как правило, характеризуются способностью к отчуждению<sup>50</sup>. В.П. Астахов, сторонник второй точки зрения, отмечает, что нематериальные активы реализуются в виде прав, удостоверенных патентами, свидетельствами и договорами, что позволяет им приносить их собственнику доход, размер которого зависит от объема прав на соответствующий объект (исключительное право – максимальный объем, право использования – минимальный). Их отличительными признаками являются возможность долгосрочного использования, неопределенность сроков функционирования, повышенная степень рисков извлечения доходов и сложность обособления<sup>51</sup>. В.С. Ржаницына вовсе трактует нематериальные активы как идентифицируемый результат интеллектуальной деятельности, принадлежащий организации на законных основаниях и используемый ею в процессе создания производимого продукта (товаров, работ, услуг)<sup>52</sup>.

### **2. Затраты в нематериальные объекты**

В частности, В.Б. Ивашкевич рассматривает нематериальные активы как «...затраты предприятий в немате-

риальные объекты, используемые в течение долгосрочного периода в хозяйственной деятельности и приносящие доход»<sup>53</sup>. Такими объектами могут быть патенты, лицензии, ноу-хау, программные продукты, права пользования земельными участками и природными ресурсами, организационные расходы, торговые марки и товарные знаки, монопольные права и привилегии. Нетрудно заметить, что приведенный перечень шире объема самого понятия. Аналогичной позиции придерживается и А.К. Шишкин<sup>54</sup>. В Большом экономическом словаре под редакцией А.И. Азрилияна нематериальные активы определены как капитализированные затраты, являющиеся объектами долгосрочного пользования, имеющие стоимостную оценку (зависящую от объема прав их обладателя) и приносящие доход<sup>55</sup>.

### **3. Активы, обеспечивающие извлечение доходов в будущем**

Так, С.В. Монахов определяет нематериальные активы как любые долгосрочные активы, не связанные непосредственно с каким-либо осязаемым объектом<sup>56</sup>. М.Л. Пятов уточняет это определение, относя к нематериальным активам внеоборотные немонетарные активы, не имеющие материальных носителей либо имеющие материальные носители, стоимость которых ничтожно мала по сравнению с расходами, обеспечивающими создание (приобретение) нематериального актива<sup>57</sup>. Трактовку нематериальных активов как группы активов, обладающих стоимостью и приносящих доход (создающих условия для получения дохода) в течение длительного срока, предлагает О.В. Соловьева<sup>58</sup>. Е.В. Белова уточняет, что эти активы обладают общими свойствами и имеют стоимость для предприятия<sup>59</sup>.

Представленная палитра определений понятия «нематериальные активы» позволяет отметить, что объем данного понятия варьируется. В отдельных случаях подчеркивается их юридическая природа как прав на объекты интеллектуальной собственности, в других акцент делается на их экономической сущности как активов; выделяется либо способность к отчуждению, либо способность приносить доход; есть ряд сторонников затратного происхождения нематериальных активов, есть мнения и в пользу достаточности наличия стоимостной оценки и т.п. Однако можно констатировать общее признание нематериальных активов недежными, внеоборотными и неосязаемыми. При этом наблюдается некоторая корреляция теоретических воззрений на понятие нематериальных активов с действовавшими в соответствующий период времени нормативными актами по бухгалтерскому учету.

<sup>45</sup> Вейцман Н.Р. Балансы капиталистических предприятий и их анализ. – М.: Внешторгиздат, 1962. – С. 22-23.

<sup>46</sup> Шнейдман Л.З. Учет новых видов имущества и операций. – М.: Бухгалтерский учет, 1993. – С. 26.

<sup>47</sup> Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия. – М.: Инфра-М, 2005. – С. 13.

<sup>48</sup> Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. – М.: ИНФРА\*М, 1997. – С. 148.

<sup>49</sup> Медведев А.Н. Расширенные комментарии./ ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». – М.: «Налоговый вестник», 2001. – С. 25.

<sup>50</sup> Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. – М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1998. – С. 81-84.

<sup>51</sup> Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. – М.: ИКЦ «МарТ», 2004. – С. 590.

<sup>52</sup> Ржаницына В.С. Сущность нематериальных активов.// Бухгалтерский учет. – 2005. – №7. – С. 54.

<sup>53</sup> Бухгалтерский учет. / Под ред. П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 1994. – С. 91.

<sup>54</sup> Шишкин А.К., Вартанян С.С., Микрюков В.А. Бухгалтерский учет и финансовый анализ на коммерческих предприятиях. Практическое руководство. – М.: Инфра-М, 1996. – С. 36.

<sup>55</sup> Большой экономический словарь. / Под ред. А.И. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.

<sup>56</sup> Интеллектуальный капитал. Конспект лекций. / Монахов С.В., Савиных В.П., Цветков В.Я., Булгакова Т.В. – М.: МАКС Пресс, 2004. – С. 21.

<sup>57</sup> Пятов М.Л. Вклад прав владения и пользования имуществом в уставный капитал. // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров.

<sup>58</sup> Полякова С.И., Старовойтова Е.В., Соловьева О.В. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 186 с.

<sup>59</sup> Интеллектуальные ресурсы. Интеллектуальная собственность. Интеллектуальный капитал. / Сост. и общ. ред. В.Г. Зинов. – М.: АНХ, 2001. – С. 85.

Термин «нематериальные активы» для российского бухгалтерского законодательства является сравнительно новым. Впервые он был введен в употребление как наименование соответствующего счета, предусмотренного Планом счетов бухгалтерского учета для использования с мая 1988 г. на совместных предприятиях с иностранным участием, а с июля 1990 г. – в акционерных обществах и товариществах с ограниченной ответственностью. Появление этого термина обусловлено необходимостью обособленного учета в качестве активов прав на объекты интеллектуальной собственности, внесенных в соответствии с гражданским законодательством в качестве вкладов в уставный капитал указанных выше юридических лиц при их создании.

Вообще, с точки зрения теории бухгалтерского учета, термин «нематериальные активы» небезупречен, поскольку понятие материальности используется в учетной теории для обозначения существенности статей и сумм. Исходя из принципа существенности, активы, признанные нематериальными, вообще не должны обособленно отражаться в отчетности организации, что недопустимо в отношении нематериальных активов (далее – НМА), так как противоречит их экономической сущности и требованиям российского учета. Однако в связи с тем, что данный термин уже стал общепризнанным и общепотребительным, его замена представляется нецелесообразной.

За весьма непродолжительную историю существования термина «нематериальные активы» обозначаемое им понятие претерпело массу изменений. Все предпринимавшиеся в нормативных правовых актах попытки определить это понятие являются вариациями следующих основных подходов:

- 1990-1991 гг.: определение через увязку с соответствующим счетом бухгалтерского учета – 04 «Нематериальные активы» (письмо МФ СССР от 31.07.1990 №99 «О ведении бухгалтерского учета в акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью»);
- 1992-2000 гг.: определение через перечисление элементов, составляющих понятие «нематериальные активы» (положение по бухгалтерскому учету и отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом МФ РФ от 20.03.1992 №10; Положение по бухгалтерскому учету и отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом МФ РФ от 26.12.1994 №170; Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом МФ РФ от 29.07.1998 №34н);
- с 2001 г.: определение через формулировку условий, одновременное выполнение которых необходимо для принятия объектов к бухгалтерскому учету в качестве НМА (Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденное приказом МФ РФ от 16.10.2000 №91н (далее – ПБУ 14/2000)).

Согласно п. 3 ПБУ 14/2000, для принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве НМА «необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- а) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- б) возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- в) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- г) использование в течение длительного времени, т.е. срок полезного использования свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- д) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

ж) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Нетрудно заметить, что в ПБУ 14/2000 предпринята попытка сформулировать существенные характеристики НМА, отличающие их от других объектов бухгалтерского учета. При этом большая часть признаков НМА, выведенных в теории ранее логическим и аналитическим путем, были впервые нормативно закреплены, а их формулировки – уточнены.

Анализ критериев признания НМА в бухгалтерском учете, закрепленных в п. 3 ПБУ 14/2000, позволяет выявить их неравнозначность и некоторую взаимную зависимость. Главным критерием следует признать наличие у организации исключительного права на объект интеллектуальной собственности. Именно в этом условии, по логике ПБУ 14/2000, отражается специфика НМА, поскольку такие требования, как возможность идентификации и способность приносить экономические выгоды, обязательны для всех видов активов, а использование в хозяйственной деятельности длительное время и отсутствие намерения перепродажи – для всех внеоборотных активов. Исключительное право (конкретный юридический критерий признания НМА) рассматривается как гарантия будущих доходов от использования (отчуждения) НМА. Остальные критерии либо прямо вытекают из главного, либо находятся в функциональной зависимости от него и потому подчинены ему.

В целом критерии признания НМА в большей степени ориентированы на абстрактную способность к отражению в балансе, не требуя объективных подтверждений оборотоспособности и стоимостной оценки НМА как потенциала к покрытию обязательств<sup>60</sup>, что свидетельствует о наличии внутреннего противоречия в принятых подходах. В результате возможна ситуация, когда в соответствии с требованиями ПБУ 14/2000 в состав НМА будут включены объекты, которые не могут обеспечить извлечение дохода в конкретной среде правообладателя, быть обращены в погашение его обязательств или реализованы по цене, сопоставимой с их оценкой. В то же время в составе НМА не будут отражены объекты, которые не только обеспечивают их обладателю экономические выгоды, но и непосредственно влияют на стоимостную оценку и инвестиционную привлекательность фирмы, обладающей в отношении этих объектов исключительными правами.

Таким образом, важнейшей новеллой ПБУ 14/2000 является включение в состав НМА лишь исключительных прав. Неисключительные права подлежат отражению за балансом. Данная новелла оценивается неоднозначно.

Ее сторонники приводят следующие аргументы. Во-первых, по мнению Н.В. Родителевой – разработчика ПБУ 14/2000, – применительно к российскому законодательству именно исключительное право как совокупность всех правомочий представляет собой экономический актив (ресурс), обладание которым обеспечивает контроль над доходами, возникающими от использования объекта как самим правообладателем, так и

<sup>60</sup> Бетге Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. – М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2000. – С. 102, 109.

иными лицами<sup>61</sup>. Неисключительное право представляет собой лишь доступ к экономическому ресурсу правообладателя, предоставляемый последним на условиях контроля над его использованием и участия в доходах от такого использования, а потому не способно вне сферы действия исключительного права генерировать экономические выгоды. Во-вторых, неисключительное право отчуждаемо лишь условно, а значит, не может абсолютно обеспечивать погашение обязательств организации. В-третьих, как правило, договоры о его предоставлении предусматривают платежи в пользу правообладателя в форме роялти, что исключает возможность документального подтверждения денежной оценки данного права по фактическим затратам. В связи с этим неисключительное право, несмотря на соответствие некоторым критериям, не может быть признано активом и квалифицировано как НМА.

Данный подход предполагает идентификацию НМА только по критерию наличия у организации исключительного права, что должно быть подтверждено специальной документацией, и, по общему правилу, гарантирует его отчуждаемость и возможность извлечения доходов. Контроль над активом рассматривается с юридической точки зрения как обеспеченная исключительным правом легальная монополия, абсолютное господство над формами его использования и доходами от этого использования.

Однако существует мнение, что отнесение к НМА лишь исключительных прав не оправданно. Его сторонники ссылаются на то, что для организации, имеющей исключительные права либо права использования объекта интеллектуальной собственности, разница между ними выражается лишь в условиях использования объекта<sup>62</sup>. Любое законное основание на использование ценной информации, так же как и исключительное право, может быть идентифицировано (отделено от иного имущества) и способно приносить экономические выгоды, а потому должно быть включено в состав НМА<sup>63</sup>. Кроме того, сам факт включения в состав НМА лишь исключительных прав, подтвержденных надлежаще оформленными документами, рассматривается как установленный в ПБУ 14/2000 в нарушение общих принципов бухгалтерского учета приоритет юридической формы над экономическим содержанием. При этом под «экономическим содержанием», по аналогии с МСФО 38 «Нематериальные активы», подразумевается сам объект интеллектуальной собственности<sup>64</sup>.

В рамках данного подхода критерием идентификации НМА из остальной массы активов признается их неосязаемая форма (отчуждаемость не обязательна). Способность приносить доход рассматривается как «имманентно присущая характеристика» самого объекта интеллектуальной собственности<sup>65</sup>. Контроль над активом толкуется с экономической точки зрения как

контроль над доходами от использования объекта интеллектуальной собственности в силу доступа к нему на каких-либо основаниях, не требующих специального документального подтверждения.

По нашему мнению, необходимо признать справедливость доводов в каждой из приведенных позиций. При этом у сторонников первой точки зрения просматривается подход к правоотношениям по поводу интеллектуальной собственности с позиции статики, а второй – с позиции динамики. В первом подходе доминируют традиционные взгляды на категорию собственности и представление об исключительном праве как о неделимом праве, а во втором подходе в большей степени нашли отражение элементы неинституционального подхода к категории собственности, воззрение на интеллектуальную собственность как совокупность делимых имущественных прав, способных принадлежать множеству лиц. Каждый из этих подходов взаимно дополняет и обогащает другой, при этом первый оптимально подходит для ликвидируемого предприятия, в котором актив рассматривается с позиции отчуждаемости в целях погашения долгов, а второй – для действующего предприятия, в котором экономический актив рассматривается с позиции доходности. На практике достижение компромисса между этими подходами применительно к НМА возможно только на основе переосмысления устоявшихся трактовок ряда принципов и понятий теории бухгалтерского учета. В то же время необходимо отметить, что при разработке ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» этого не было сделано, и квалифицирующие признаки НМА отражают лишь один из возможных подходов.

Согласно п. 4 ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», к нематериальным активам «могут быть отнесены следующие объекты:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ и базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционное достижение», а также
- деловая репутация организации;
- организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации).

Нетрудно заметить, что приведенный перечень не включает в себя исключительные права на объекты авторского права (произведения науки, литературы и искусства), объекты смежных прав (исполнения, фонограммы, сообщения в эфир или по кабелю радио- или телепередач), секреты производства (ноу-хау) и средства индивидуализации (фирменные наименования и коммерческие обозначения). При этом традиционный подход к трактовке НМА исходит из признания того, что п. 4 ПБУ 14/2000 сформулирован как их закрытый перечень<sup>66</sup> (письма МФ РФ от 31.01.2003 №04-02-

<sup>61</sup> Комментарии к Положениям по бухгалтерскому учету. / Отв. ред. А.С. Бакаев. – М.: «Юрайт-Издат», 2004. – С. 223.

<sup>62</sup> Смирнов В. какую выгоду имеет разработчик от создаваемой им интеллектуальной собственности. // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2001. – №5. – С. 47 – 48.

<sup>63</sup> Ржаницына В.С. Сущность нематериальных активов. // Бухгалтерский учет. – 2005. – №7. – С. 53.

<sup>64</sup> Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету. / Под ред. С.А. Николаевой. Книга 3. – М.: «Аналитика-Пресс», 2001. – С. 229.

<sup>65</sup> Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету. / Под ред. С.А. Николаевой. Книга 3. – М.: «Аналитика-Пресс», 2001. – С. 230.

<sup>66</sup> Медведев А.Н. Расширенные комментарии. / ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». – М.: «Налоговый вестник», 2001. – С. 25; Усик Е.А. Приобретение бухгалтерских программ. // Главбух. – 2001. – №3. – С. 17-19; Бондарь Е.В. Комментарий к

05/2/1, от 12.11.2003 №04-02-05/2/65, от 09.06.2004 №03-02-05/2/32).

Однако нам представляется, что даже грамматическое толкование п. 4 ПБУ 14/2000 позволяет признать перечень НМА открытым. Кроме того, согласно п. 4 ПБУ 14/2000, к НМА могут быть отнесены объекты интеллектуальной собственности, отвечающие условиям п. 3 этого ПБУ, а в п. 3 ключевым условием является наличие исключительных прав и надлежаще оформленных документов. Отсюда можно сделать вывод о том, что в качестве НМА могут быть признаны исключительные права на любой объект интеллектуальной собственности, охраняемый в соответствии с ГК РФ, при условии соблюдения предусмотренных в ПБУ 14/2000 критериев признания, даже если соответствующие права прямо не предусмотрены в п. 4 ПБУ 14/2000.

В то же время из перечня НМА, предусмотренного п. 4 ПБУ 14/2000, на наш взгляд, следует исключить организационные расходы:

- во-первых, они не отвечают главному критерию НМА по ПБУ 14/2000 – не являются исключительными правами;
- во-вторых, они не могут быть признаны активами, поскольку не генерируют поступление доходов и сами не могут использоваться в хозяйственной деятельности<sup>67</sup>, а лишь обеспечивают возможность создания организации и ведения деятельности;
- в-третьих, организационные расходы не отвечают критерию отделенности (не подлежат уступке даже в составе предприятия как имущественного комплекса, так как относятся к созданию его собственника – юридического лица);
- наконец, организационные расходы по определению противоречат нормам гражданского законодательства, которое не предусматривает возможности внесения в уставный капитал расходов (п. 6 ст. 66, п. 1 ст. 107, п. 1 ст. 116 ГК РФ) и освобождения учредителя от обязанности по внесению вклада, в т.ч. путем зачета (п. 2 ст. 90, п. 2 ст. 99 ГК РФ)<sup>68</sup>.

В связи с этим некоторые специалисты полагают, что поскольку организационные расходы уменьшают величину собственных средств организации, их логично было бы учитывать на дополнительно внесенном в действующий План счетов контрпассивном счете к счету уставного капитала<sup>69</sup>. Другие специалисты предлагают отражать организационные расходы в бухгалтерском учете учредителя при определении фактической стоимости финансового вложения<sup>70</sup>. Однако, с нашей точки зрения, эти расходы необходимо признать текущими в том периоде, когда была зарегистрирована созданная организация. Этот вывод может

быть подкреплен ссылкой на п. 57 МСФО 38 «Нематериальные активы», согласно которому «учредительские затраты, такие как затраты на юристов и секретариат, понесенные при учреждении юридического лица», признаются расходами при их совершении.

Включение деловой репутации в состав НМА также не бесспорно. В соответствии с п. 41 МСФО 22 «Объединение компаний», гудвиллом признается «превышение стоимости покупки бизнеса над приобретенным интересом в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств по состоянию на дату совершения операции обмена». Следовательно, гудвилл, возникающий при приобретении, представляет собой платеж, производимый покупателем в предвидении будущих экономических выгод (п. 42 МСФО 22), и на этом основании признаваемый им активом. Стоимость такого актива рассчитывается как разность между справедливыми оценками бизнеса и приобретаемых чистых активов, а потому свободна от субъективных суждений, принятых в бухгалтерском учете приобретаемого бизнеса.

Согласно п. 27 ПБУ 14/2000, деловая репутация организации может определяться в виде разности между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом (что правильнее, в соответствии с нормами ГК РФ, было бы назвать предприятием)) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств (на дату ее покупки (приобретения)). При этом стоимость активов и обязательств в балансе отражается по данным бухгалтерского учета. Следовательно, деловая репутация, в отличие от гудвила, содержит в себе отклонения стоимости активов по данным бухгалтерского учета (сформированной на основе субъективных суждений о сроке полезного использования, методе амортизации, восстановительной стоимости и т.п.)<sup>71</sup> от их стоимости по рыночной цене. В связи с этим наличие положительной деловой репутации далеко не всегда свидетельствует о наличии дополнительного источника будущих доходов организации, и напротив, ее отрицательная величина не гарантирует отсутствия последнего.

Таким образом, ставить знак равенства между гудвиллом и деловой репутацией организации недопустимо. Лишь гудвилл, выражающий стоимостную оценку исключительного права на коммерческое обозначение, обладающего оборотоспособностью (в составе имущественного комплекса), может быть признан нематериальным активом. Однако для субъекта, создающего предприятие, это право не имеет обоснованной оценки. На момент индивидуализации имущественного комплекса оно может не представлять какой-либо ценности для окружающих, а затраты по его развитию не могут быть выделены в общем объеме затрат<sup>72</sup>, направленных на увеличение объемов продаж, совершенствование механизма управления, расширение круга клиентов и т.п. Исключительное право на коммерческое обозначение получает справедливую оценку только при последующей реализации предприятия<sup>73</sup>.

ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». // Российский налоговый курьер. – 2001. – №1. – С. 20-26; Сибирцева М.В. Применение ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2001. – №1. – С. 225; Логунов Д.А. Новый подход к учету нематериальных активов. // Бухгалтерский учет. – 2001. – №14. – С. 58; Ржаницына В.С. Понятия интеллектуальной собственности и нематериальных активов. // Бухгалтерский учет. – 2005. – №5. – С. 49.

<sup>67</sup> Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./ Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 397.

<sup>68</sup> Бакшинскас В.Ю. Приобретение (передача) нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал организации. // Институт налогоплательщика. – 1998. – №5. – С. 61-62; Сотов А.И. Нематериальные активы. Взгляд юриста на ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2001. – №2-3. – С. 184.

<sup>69</sup> Петрова Ю.В. Учет нематериальных активов: проблемы и направления развития. // Бухгалтерский учет. – 1998. – №5. – С. 82.

<sup>70</sup> Ржаницына В.С. Сущность нематериальных активов. // Бухгалтерский учет. – 2005. – №7. – С. 54.

<sup>71</sup> Соколов Я.В. Гудвилл – большая новость. // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтера.

<sup>72</sup> Ковалев В.В. Гудвилл как бухгалтерская категория. // Бухгалтерский учет. – 2005. – №8. – С. 55.

<sup>73</sup> Бузанов В.Ю. Генезис фирмы в российском праве. // Журнал российского права. – 2002. – №6. – С. 156; Бузанов В.Ю. Право на фирму как объект гражданского оборота. // Хозяйство и право. –

Учитывая изложенное, а также поскольку и организационные расходы, и деловая репутация организации не являются объектами интеллектуальной собственности и потому не попадают в предмет нашего исследования, в дальнейшем при анализе понятия «нематериальные активы» они не будут приниматься во внимание.

Состав НМА, изложенный в п. 4 ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», уточнен посредством перечисления объектов, не признаваемых НМА. Согласно п. 2 ПБУ 14/2000, оно «не применяется в отношении:

- не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- материальных объектов (материальных носителей), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных».

Первое исключение достаточно спорно, поскольку и отрицательный результат НИОКР (неотвечающий параметрам технического задания) может иметь большое значение и использоваться в хозяйственной деятельности, удовлетворяя всем требованиям, предъявляемым к НМА. Второе и третье исключение излишни, так как они, по сути, дублируют содержание условий признания НМА в бухгалтерском учете, указанных в п. 3 ПБУ 14/2000.

Наконец, согласно п. 4 ПБУ 14/2000, в состав НМА не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они не отделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них. Данное исключение прямо вытекает из главного критерия НМА. При этом оно подчеркивает не абстрактную отделимость<sup>74</sup> НМА, а их конкретную отчуждаемость (хотя бы вместе с иным имуществом предприятия).

Таким образом, руководствуясь общепринятой трактовкой НМА по ПБУ 14/2000 и изложенными выше подходам к пониманию интеллектуальной собственности, соотношению указанных понятий можно представить следующим образом. В понятие НМА не входят.

1. Исключительные права на отдельные объекты, в т.ч.:
  - на объекты авторского права, кроме программ для ЭВМ и баз данных, и объекты смежных прав;
  - на фирменные наименования и коммерческие обозначения;
  - на ноу-хау.
2. Исключительные права, не отвечающие критериям признания, в т.ч.:
  - оставшийся срок действия которых от момента приобретения фирмой менее 12 месяцев или которые фирма предполагает использовать в течение одного операционного цикла, вне зависимости от его продолжительности;
  - стоимость которых не может быть достоверно оценена на основе произведенных затрат (в силу невозможности их выделения, поскольку договором на их приобретение предусмотрен не фиксированный (паушальный) платеж, а платежи в виде роялти, или по другим причинам), а также иным допустимым ме-

тодом (например, по рыночным ценам ввиду отсутствия аналога для уникального объекта интеллектуальной собственности));

- оценка возможности использования которых с извлечением доходов в сложившихся условиях деятельности фирмы затруднена, и т.п.
3. Права использования объектов интеллектуальной собственности, а также права, связанные с изъятиями из сферы действия исключительных прав третьих лиц и т.д.

Таким образом, понятие «нематериальные активы» не может в полной мере отразить правовое содержание категории «интеллектуальная собственность», причем даже в отношении тех элементов, которые оказывают непосредственное влияние на финансовое положение фирмы, ее стоимость и инвестиционную привлекательность, что имеет принципиальное значение для пользователей финансовой отчетности. Тем самым под сомнение ставится сама цель подготовки финансовой отчетности и раскрытия в ней информации о НМА фирмы как категории, отражающей ее интеллектуальный потенциал.

Понятие «нематериальные активы» для целей налогового учета несколько отличается от трактовки, принятой в бухгалтерском учете:

- в составе критериев признания НМА для целей налогового учета (п. 3 ст. 257 НК РФ), по сравнению с бухгалтерским учетом, не названы отсутствие материально-вещественной (физической) структуры, возможность идентификации (выделения, отделения) от другого имущества, а также отсутствие намерения перепродать имущество в будущем. Однако данные критерии вытекают из того, что к НМА относятся исключительные права, предназначенные для использования в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд в течение длительного времени;
- в составе НМА для целей налогового учета, в отличие от бухгалтерского, не учитываются деловая репутация организации и организационные расходы. В то же время к НМА, помимо исключительных прав, названных в ПБУ 14/2000, причислены исключительное право на фирменное наименование, а также владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта. Однако под названными правами, вероятнее всего, следует понимать исключительные права на коммерческое обозначение и ноу-хау. Кроме того, в налоговом учете, согласно п. 1 ст. 325 НК РФ, в составе НМА необходимо отражать лицензионное соглашение (лицензию) на право пользования недрами. При этом стоимость лицензии формируется из расходов, связанных с процедурой участия в конкурсе;
- в налоговом учете НМА могут быть признаны в том случае, если они приобретены или созданы организацией, тогда как в бухгалтерском учете источник поступления НМА не является критерием их признания. В результате возникает сомнение в возможности признания в составе НМА для целей налогового учета исключительных прав, полученных, например, в качестве вклада в уставный капитал, либо полученных безвозмездно;
- в налоговом учете в состав амортизируемого имущества, в т.ч. НМА, включаются лишь объекты стоимостью более 20 тыс. рублей за единицу (п. 1 ст. 256 НК РФ), в бухгалтерском учете подобное ограничение отсутствует.

Названные различия в трактовке понятия «нематериальные активы» для целей бухгалтерского и налогового учета можно было бы оправдать различием целей этих двух видов учета (в частности, налоговый учет всецело определяется интересами фиска) и отражением в налоговом законодательстве принятых концепций национального гражданского законодательства. Однако, как мы установили выше, оба эти оправдания весьма спор-

2002. – №8. – С. 48; Улыбина Т.С. Предприятие как имущественный комплекс – объект гражданско-правовых отношений. // Современное право. – 2006. – №8. – С. 17; Грибанов А. Понятие предприятия в российском гражданском праве. // Хозяйство и право. – 2003. – №5. – С. 65.

<sup>74</sup> Бетге Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. – М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2000. – С. 103-104.

ны. Различия в составе НМА не сопряжены с более строгими формулировками объема соответствующего понятия, а подход к трактовке понятия «интеллектуальная собственность», принятого в российском гражданском законодательстве, в ПБУ 14/2000 и НК РФ принципиально не отличается.

Следует отметить, что ГК РФ в своей формулировке понятия «интеллектуальная собственность» несколько отстает от норм ратифицированной Россией Стокгольмской конвенции. В целом в международных конвенциях, посвященных регулированию интеллектуальной собственности, не содержится норм о неделимости исключительных прав, о четком разграничении уступки исключительных прав и предоставления прав на использование объекта и т.п. Таким образом, в международных соглашениях в более полной мере реализован неинституциональный подход к толкованию собственности как пучка прав, которые могут быть разделены между сколь угодно большим числом правообладателей-пользователей, противопоставленных лицам, не имеющим каких-либо прав на использование объекта. Основной упор сделан на свободу договоров, в которых стороны могут урегулировать содержание своих взаимоотношений любым удобным для себя способом. Именно этот подход реализован в МСФО 38 «Неосязаемые активы» (далее – МСФО 38).

Согласно п. 21 МСФО 38, для признания объекта НМА необходимо, чтобы он удовлетворял определению НМА и критериям их признания.

В соответствии с п. 8 МСФО 38 нематериальный актив – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы. Под активом понимается ресурс, контролируемый компанией в результате прошлых событий, и от которого ожидается поступление экономических выгод. При этом с 1 апреля 2004 года из определения НМА исключена формула «содержимый для использования при производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим или для административных целей».

Критерии признания НМА сформулированы в п. 21 МСФО 38:

- наличие уверенности в том, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, будут поступать в компанию (суждение выносится на основе оптимальной оценки руководством (исходя из обоснованных и подтверждаемых допущений) экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока полезной службы НМА);
- стоимость актива может быть надежно оценена.

Основными характеристиками НМА, признаваемых согласно МСФО 38, являются идентифицируемость, контроль и будущие экономические выгоды.

В МСФО 38 идентифицируемость НМА понимается как возможность отличить его от гудвила. Эта возможность признается при соблюдении хотя бы одного из двух условий: отделимость и наличие юридических прав. Отделимость НМА рассматривается как возможность отделить его от компании и продать, передать, предоставить по лицензионному соглашению, сдать в аренду, обменять или распределить конкретные будущие экономические выгоды от актива, либо отдельно, либо вместе со связанными с ним активами (без прекращения доходобразующей деятельности). Вне зависимости от того, можно ли отделить НМА от компании или от других прав и обязательств, он признается идентифицируемым, если возникает из договорных

или других юридических прав. Идентификация возможна в случае, если компания может выделить будущие экономические выгоды, поступающие от НМА, даже если он создает будущие выгоды только в сочетании с другими активами.

Контроль в МСФО 38 трактуется как наличие права на получение будущих экономических выгод от актива и возможности запретить доступ других лиц к этому активу. При этом резюмируется, что контроль над экономическими выгодами обычно вытекает из юридических прав (компания может контролировать эти выгоды и иным способом, но демонстрация подконтрольности в этом случае затруднена), т.е. используется формально юридический подход. В то же время в п. 5 МСФО 38 указано, что НМА, полученный на условиях финансовой аренды, признается в порядке, предусмотренном МСФО 38. Следовательно, для признания НМА к компании должны перейти не только право на получение дохода, но и, согласно требованиям МСФО 17 «Аренда», практически все риски и вознаграждения, связанные с активом, т.е. необходимо использовать содержательно-экономический подход. МСФО 38 достаточно широко трактует запрет на доступ к активу третьих лиц, признавая, что он может основываться как на юридических правах, так и на договорных ограничениях или юридической обязанности работников соблюдать конфиденциальность.

Будущие экономические выгоды, поступающие от НМА, согласно МСФО 38, могут включать в себя выручку от продажи товаров или услуг, экономию затрат или другие выгоды.

Сопоставление норм ПБУ 14/2000 с положениями МСФО 38 позволяет выявить ряд существенных различий.

### **Различия по цели и сфере применения**

Если ПБУ 14/2000 обязательно к применению только для коммерческих организаций (кроме кредитных) и только для НМА, находящихся у них на праве «собственности», то МСФО 38 рекомендуется к применению всеми компаниями в отношении любых НМА, которые специально не рассматриваются в других стандартах. Таким образом, в ПБУ 14/2000 предпринята попытка прямого формирования состава НМА, а в МСФО 38 состав НМА формируется методом исключения. Кроме того, если в тексте ПБУ 14/2000 роль профессионального суждения сведена к минимуму, то в МСФО 38 профессиональное суждение лежит в основе любого решения в отношении учета НМА.

### **Различия по перечню и содержанию критериев признания НМА**

В составе критериев признания НМА в ПБУ 14/2000 указаны срок (более 12 месяцев) и цель использования (в производстве или для административных нужд). В МСФО 38 упор делается на вид актива, и данные критерии прямо не упомянуты, хотя и подразумеваются, поскольку из сферы действия стандарта исключены объекты, регулируемые другими стандартами (предназначенные для однократного использования, перепродажи и т.п.). Следует отметить, что подобный подход характерен для англо-саксонской модели учета, где в основу классификации активов положен вид объекта, но не поддерживается континентальной моделью. Так, основным критерием для отнесения объекта к НМА в Германии является его целевое назначение, определяемое

не только видом объекта, но и желанием хозяйствующего субъекта на отчетную дату, а не на момент приобретения<sup>75</sup>.

В ПБУ 14/2000 критерий идентификации понимается, прежде всего, как отчуждаемость, тогда как в МСФО 38 отчуждаемость не рассматривается как обязательное условие. Более того, возможность включения в состав НМА интеллектуальных и деловых качества персонала, не признаваемая в ПБУ 14/2000 именно в силу нарушения требования об отчуждаемости, в МСФО 38 ставится в зависимость от соблюдения критерия контроля и не исключается.

В ПБУ 14/2000 критерий контроля сформулирован предельно жестко как обязательность наличия у организации исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности и подтверждающих их документов. В МСФО 38 критерий контроля изложен описательно, а вопрос о его соблюдении является предметом профессионального суждения бухгалтера. В этом состоит основное различие определений НМА в ПБУ 14/2000 и МСФО 38.

В ПБУ 14/2000 критерий будущей доходности рассматривается как принципиальная возможность извлечения доходов от использования исключительных прав, а в МСФО 38 этот критерий оценивается с учетом конкретных условий как источник покрытия декапитализируемых затрат на актив.

В ПБУ 14/2000 в явном виде не сформулирован такой критерий признания НМА, как наличие надежной оценки, установленной в МСФО 38. Однако анализ всего текста ПБУ 14/2000 позволяет заключить, что подобное требование подразумевается и в нем.

#### **Различия по подходу к созданию объекта**

В ПБУ 14/2000 данный вопрос не регламентирован. Оно рассматривает лишь завершенные объекты, критерием готовности которых является наличие у организации зарегистрированных в установленном порядке исключительных прав<sup>76</sup>. Учет расходов на НИОКР и их результатов регулируется ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», утвержденным приказом МФ РФ от 19.11.2002 №115н (далее – ПБУ 17/02). Однако объектом регулирования ПБУ 17/02 являются расходы на законченные и давшие положительные результаты НИОКР, не приведшие к созданию НМА. При этом названные расходы могут быть признаны лишь при выполнении ряда условий:

- использование результата работ может быть продемонстрировано и приведет к получению будущих экономических выгод;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ,
- сумма расходов может быть определена и подтверждена.

Таким образом, в российских нормативных регулятивах не содержится указаний относительно порядка учета процесса создания НМА, его этапов, момента начала капитализации затрат, учета затрат на НМА, созданной вне НИОКР, квалификации объекта, созданного в ходе НИОКР, но не удовлетворяющего критериям НМА, и т.п. К тому же, согласно приказу МФ РФ от 07.05.2003 №38н, результаты НИОКР подлежат учету на субсчетах к счету

<sup>75</sup> Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горещкая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – С. 355-356.

<sup>76</sup> Гладышева Ю.П. Нематериальные активы: бухгалтерский и налоговый учет. – М.: Издательство «Бератор-Пресс», 2003. – С. 29.

04 «Нематериальные активы». Таким образом, несмотря на то, что эти результаты не отвечают критериям НМА, они подлежат учету на одноименном счете вместе с последними.

МСФО 38 рассматривает порядок учета процесса создания НМА с момента обоснования проекта и начала работ и порядок его принятия объекта к учету. Но при этом признанию подлежат лишь объекты, созданные в ходе разработок (расходы на исследования капитализации не подлежат). В связи с этим внутренне созданные гудвил, авторские права, названия марок, флаговые заголовки, списки клиентов и т.п. признаны НМА быть не могут. Кроме того, для признания в учете результатов разработок они должны удовлетворять предъявляемым к ним требованиям:

- техническая осуществимость;
- наличие необходимых ресурсов и намерение завершить работу над активом;
- способность компании его использовать или продать;
- определенность в отношении будущих экономических выгод от актива (в т.ч. его полезность для собственного использования) и оценки относящихся к нему затрат.

При этом в состав НМА включаются результаты разработок при наличии уверенности, что они будут удовлетворять определению НМА и критериям его признания.

Примечательно, что в МСФО нашел отражение подход к отражению затрат на НИОКР, принятый в большинстве стран Европы и США, признающий возможность капитализации с учетом принципа консерватизма только тех затрат, которые могут быть покрыты за счет будущих доходов. В Великобритании капитализация затрат на НИОКР не допускается: затраты на исследования должны списываться сразу, а затраты на разработки могут быть списаны либо сразу, либо с небольшой отсрочкой, не превышающей времени проверки проекта на пригодность<sup>77</sup>.

Таким образом, МСФО 38 регламентирует учет создания НМА как капитализацию затрат, которые с достаточной определенностью будут компенсированы при его дальнейшем использовании через будущие экономические выгоды. ПБУ 14/2000 ограничивается описанием перечня расходов, которые могут в конечном счете составить стоимость созданного объекта НМА.

#### **Различия по составу НМА**

Таким образом, перечень НМА, согласно МСФО 38, существенно шире перечня НМА по ПБУ 14/2000, прежде всего потому, что в МСФО понятие контроля не отождествляется только с наличием исключительного права. Вместе с тем для ряда объектов в МСФО существуют дополнительные ограничения на признание внутренне созданных НМА, связанные с тем, что возможность идентификации соответствующих активов признается только при фактическом подтверждении их оборотоспособности.

Необходимо отметить, что положения МСФО 38 разработаны вне четкого ориентира на нормы гражданского законодательства, регулирующего правоотношения по поводу интеллектуальной собственности. Нормы англо-саксонской правовой системы более гибкие, основаны на неинституциональном подходе к категории собственности. Нормы континентальной правовой системы, к которой тяготеет и Россия, более жесткие, ори-

<sup>77</sup> Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горещкая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – С. 379-380.



ентированы на традиционный подход к собственности, что является данью рецепции римского права. В связи с этим попытка наложить рекомендации МСФО 38 на нормы российского гражданского законодательства, регулирующего интеллектуальную собственность, дает весьма неоднозначные результаты. (см. табл. 1)

Таблица 1

**СОСТАВ НМА, СОГЛАСНО ПБУ 14/2000 И МСФО 38**

Перечень объектов	МСФО 38	ПБУ 14/2000
1. Права в отношении интеллектуальной собственности	-	-
• права в отношении программ для ЭВМ и баз данных	Кроме программного обеспечения, неразрывно связанного с определенным основным средством	Исключительные права
• права в отношении иных объектов авторского права (и смежных прав)	Только приобретенные извне	-
• права в отношении изобретений, полезных моделей, промышленных образцов	В общем порядке	Исключительные права
• права в отношении товарных знаков, знаков обслуживания, наименований мест происхождения товаров	Только приобретенные извне	Исключительные права
• права на фирменные наименования, коммерческие обозначения и т.п.	Только приобретенные извне	-
• права на топологии интегральных микросхем, селекционные достижения	В общем порядке	Исключительные права
• права на ноу-хау (рецепты, формулы, рыночные и технические знания и т.п.)	При наличии юридических прав, ограничений в договоре или обязанности по сохранению конфиденциальности	-
2. Незавершенные объекты (расходы на НИОКР)	Только в части затрат на разработки при соблюдении определенных условий	Обособленно, при соблюдении ПБУ 17/02 (как расходы на НИОКР)
3. Прочие объекты		
• лицензии и франшизы	В общем порядке	-
• квоты, права на обслуживание и эксплуатацию	В общем порядке	-
• списки клиентов, отношения с клиентами и поставщиками, доли рынка, права на продажу и т.п.	Только приобретенные извне и при наличии соответствующих юридических прав	-
• гудвил (при приобретении другой компании)	Обособленно от НМА, как прочий актив	Признается
• организационные расходы	-	Признается
• интеллектуальные и деловые качества персонала, расходы на стимулирование и подготовку персонала	Только при наличии соответствующих юридических прав	-

Все имущественные права на интеллектуальную собственность, признаваемые в российском законодательстве, удовлетворяют критерию идентификации (исключительные права – в силу самого факта их возникновения, а неисключительные – по наличию соответствующего

исключительного права, а также договорных ограничений, принимаемых на себя правообладателем при передаче прав пользователю, и законодательных оговорок). В равной мере все имущественные права способны удовлетворять критерию будущих доходов. Но толкование критерия контроля может дать несколько различных вариантов состава НМА. Дело в том, что в силу специфики объекта стандартный подход к пониманию контроля недостаточно эффективен.

Любой законный доступ к объекту интеллектуальной собственности вытекает из договорных или иных юридических прав, которые могут быть осуществлены в судебном порядке, и дает право на получение экономических выгод от соответствующего способа и порядка его использования (по определению). В основе режима исключительных прав лежит запрет доступа к объекту третьим лицам. Однако активное правомочие запрета принадлежит только обладателю исключительного права (или иному уполномоченному лицу, в т.ч. лицензиату по договору исключительной лицензии, по общему правилу).

Таким образом, если трактовать контроль расширительно, то к числу НМА, при соблюдении прочих условий, мы должны относить все имущественные права на объекты интеллектуальной собственности. Если рассматривать контроль с учетом принадлежности рисков и выгод, связанных с активом, и активного правомочия запрета, руководствуясь принципом приоритета содержания над формой, к числу НМА можно относить только исключительные права и права из договора исключительной лицензии. Если же рассматривать контроль с учетом нахождения актива в чьей-либо хозяйственной сфере, руководствуясь принципом осторожности, то к числу НМА с полной уверенностью можно отнести только исключительные права. Именно такой подход, по сути, и реализован в ПБУ 14/2000.

На сегодняшний день среди специалистов по переводу российской отчетности на МСФО доминирует первый вариант. Однако он приемлем лишь с позиций динамического подхода, требует детального раскрытия в финансовой отчетности и расходится с российской концепцией формирования актива баланса, традиционным подходом к пониманию собственности и т.п. Второй вариант понимания критерия контроля изобилует субъективизмом, что также требует детального раскрытия в пояснениях к финансовой отчетности. Третий вариант справедлив лишь для статического подхода и не учитывает реального положения правообладателя с учетом принятых им на себя обременений при предоставлении прав пользователям. Это может нарушить сам принцип формирования активов баланса как имущества, которым фирма может свободно распорядиться, в т.ч. обратиться в погашение долгов.

Нетрудно заметить, что каждый из представленных вариантов приемлем лишь в определенных рамках с учетом конкретной ситуации. Наиболее полной информацией о ситуации располагает администрация фирмы. В этих условиях представляется оптимальным подход МСФО, делающий основной упор на профессиональное суждение бухгалтера (администрации) с обязательным его раскрытием в составе финансовой отчетности. Именно разнообразие методологии бухгалтерского учета может рассматриваться как условие обеспечения достоверности и добросовестности отчетной информации.

Однако действующий нормативный акт по бухгалтерскому учету НМА такой возможности не предусматривает. В связи с этим целесообразно отметить, что принятая в нем концепция лишь одна из возможных, но не единственно возможная (в теории). Разные интересы оправдывают разные решения<sup>78</sup>.

### 3. СОВРЕМЕННАЯ КОНЦЕПЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

При представлении и раскрытии правоотношений по поводу интеллектуальной собственности как фактов хозяйственной жизни в финансовой отчетности необходимо их проанализировать:

- с юридической точки зрения, отражающей содержательный объем правомочий по использованию объекта интеллектуальной собственности;
- с экономической точки зрения, рассматривающей отношения интеллектуальной собственности как экономический актив;
- с бухгалтерской точки зрения, характеризующей возможности отражения содержания первых двух точек зрения в составе информации, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Отмеченное дает основания для вывода, что трактовка интеллектуальной собственности, принятая в действующих бухгалтерских регулятивах, не позволяет раскрыть ее содержание с максимальной полнотой.

В Федеральном законе от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 30.06.2003) (далее – закон о бухучете) предмет бухгалтерского учета определен как «имущество, обязательства и хозяйственные операции». При этом вопрос о том, подлежит ли понятие «интеллектуальная собственность» включению в объем понятия «имущество», является дискуссионным. Причина данной неопределенности коренится в гражданском праве.

В частности, согласно ст. 128 ГК РФ, имущество и интеллектуальная собственность рассматриваются как разные объекты гражданских прав<sup>79</sup>. Кроме того, один из вариантов толкования п. 2 ст. 132 ГК РФ позволяет заключить, что в состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, а также исключительные права, что предполагает изъятие последних (а следовательно, и НМА) из состава имущества организации<sup>80</sup>.

Однако существует и другое толкование п. 2 ст. 132 ГК РФ, согласно которому в имущество предприятия входят, наряду с другими объектами, и исключительные права<sup>81</sup>. Столь широкое определение понятия «имущество» подтверждается ссылкой на п. 2 ст. 340 ГК РФ, который предусматривает, что при ипотеке предприятия право залога распространяется на все входящее в его состав имущество, включая права требования и исклю-

чительные права<sup>82</sup>. Наконец, поскольку исключительные права в ст. 1226 ГК РФ признаны имущественными, а ст. 128 ГК РФ прямо относит «имущественные права» к «имуществу»<sup>83</sup>, логично было бы рассматривать их как составную часть понятия «имущество» в широком смысле.

В то же время многочисленные комментарии к закону о бухучете сходятся во мнении, что под имуществом в данном случае следует понимать не имущество в гражданско-правовом смысле, а активы организации (средства по их составу и размещению). В связи с этим А.С. Бакаев указывает на то, что понятие «активы» не тождественно понятию «имущество»<sup>84</sup> и, вне всякого сомнения, включает в себя НМА. Следовательно, в нормативных регулятивах по бухгалтерскому учету понятие «интеллектуальная собственность», по сути, сведено лишь к категории НМА (в том объеме, как это зафиксировано в ПБУ 14/2000).

Вместе с тем объем понятия «интеллектуальная собственность», как было показано в разделе 2, значительно шире.

С экономической точки зрения интеллектуальная собственность – это активы фирмы, ее будущие доходы, капиталовложения, ресурс платежеспособности. Ее оценка должна предполагать оценку доходного потенциала по всем возможным видам использования, с учетом временного фактора, а также оценку ликвидности. Ее использование может быть сопряжено с рядом обстоятельств, непосредственно влияющих на его условия и эффективность. Информация о ней является чрезвычайно важной для пользователей.

С юридической точки зрения интеллектуальная собственность – это объект гражданских правоотношений в статике и динамике, порождающий совокупность имущественных прав. Их оценка номинальная, соответствует условиям договоров или иным документальным основаниям на их получение. Эти права, в зависимости от целей исследования, можно классифицировать по множеству оснований, отражающих их содержание и специфику. Правоотношения имеют некоторую продолжительность во времени, в связи с чем анализ стадии их развития может быть также весьма информативным.

Однако действующие нормативные регулятивы по бухгалтерскому учету, в которых изложена современная официально признанная российской концепция учета НМА, а именно: ПБУ 14/2000, ПБУ 17/02, План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, не позволяют в полном объеме реконструировать соответствующую информацию.

К числу основных проблем современной концепции учета НМА можно отнести следующие.

#### **Отсутствие универсальности по сферам экономической деятельности в понимании категории НМА**

Трактовка понятия «нематериальные активы» ставится в зависимость не только от цели формирования

<sup>78</sup> Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горещкая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – С. 7.

<sup>79</sup> Мохнаткин А. Псевдозалоговые конструкции в российском праве. // Хозяйство и право. – 1998. – №4. – С. 137.

<sup>80</sup> Белов В.А. Правопреемство в связи с законодательной концепцией квалификации имущественных прав как объектов гражданских прав. // Законодательство. – 1998. – №6. – С. 32.

<sup>81</sup> Комментарий к Гражданскому кодексу РФ, части первой (постатейный). / Отв. ред. О.Н. Садиков. – М.: Юрид. фирма КОНТРАКТ; ИНФРА-М, 1997. – С. 269-270.

<sup>82</sup> Комментарий к Гражданскому кодексу РФ, части первой (постатейный). / Отв. ред. О.Н. Садиков. – М.: Юрид. фирма КОНТРАКТ; ИНФРА-М, 1997. – С. 281.

<sup>83</sup> Гаврилов Э.П. Общие нормы ГК и исключительные права автора. // Российская юстиция. – 2000. – №1. – С. 12.

<sup>84</sup> Комментарии к Положениям по бухгалтерскому учету. / Отв. ред. А.С. Бакаев. – М.: «Юрайт-Издат», 2004. – С. 7; Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету. / Под ред. С.А. Николаевой. Книга 1. – М.: «Аналитика-Пресс», 2000. – С. 43.

учетной информации (бухгалтерский (финансовый) и налоговый учет), но и от организационно-правовой формы субъекта, ведущего учет. Так, в частности, и ПБУ 14/2000, и ПБУ 17/02 распространяются только на коммерческие организации (за исключением кредитных организаций).

В связи с этим у некоммерческих организаций в силу п. 55 Положения по ведению бухгалтерского учета НМА включают в себя все имущественные права в отношении объектов интеллектуальной собственности, вытекающие как из правоустанавливающих документов, так и из различных видов договоров на их использование, включая права на ноу-хау. Бюджетные учреждения должны руководствоваться п. 23 Инструкции по бюджетному учету, утвержденной Приказом МФ РФ от 10.02.2006 №25н, согласно которому к НМА могут быть отнесены «исключительные права на объекты интеллектуальной собственности и права на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны, включая потенциально патентоспособные технические решения и секреты производства (ноу-хау)».

Нетрудно заметить принципиальные отличия в подходах МФ РФ к формированию объема понятия НМА для коммерческих организаций, бюджетных учреждений и иных некоммерческих организаций. Это не только нарушает единство и целостность принятой концепции бухгалтерского учета и создает определенные проблемы на практике, но и противоречит ст. 3, 4 закона о бухучете. Более того, возникают неопределенности в интерпретации финансовой отчетности различных экономических субъектов, содержащих идентичные наименования показателей «нематериальные активы». Наконец, недопустимость такого подхода признается и арбитражной практикой, в частности, решением Верховного суда РФ от 23.08.2000 №ГКПИ 00-645, в котором было отмечено принципиальное равноправие коммерческих и некоммерческих организаций в вопросах учета и отчетности.

Подобное положение дел заставляет исследователей искать новые трактовки принятой концепции учета НМА. В частности, согласно одной из них, нормы ПБУ 14/2000 нужно анализировать совместно с п. 20 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного Приказом МФ РФ от 06.07.1999 №43н (далее – ПБУ 4/99). В нем НМА сгруппированы следующим образом:

- права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности;
- патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы;
- организационные расходы и деловая репутация.

В результате делается вывод, что НМА должны признаваться организацией как при наличии исключительных прав, так и при их отсутствии, причем первые – согласно ПБУ 14/2000, а вторые – согласно общим требованиям по ведению бухгалтерского учета<sup>85</sup>. В свете всего изложенного выше приведенной точке зрения трудно отказать в праве на существование.

### **Доминирование формального юридического подхода**

В основе понятийного и инструментального аппарата ПБУ 14/2000 лежат юридические критерии. Это прояв-

ляется не только в определении условий признания НМА, но и в ограничении состава НМА, понятии инвентарного объекта, определении срока полезного использования, установлении момента списания с баланса и т.п. Следствием доминирования формального юридического подхода над экономическим являются следующие недостатки формируемой в соответствии с ПБУ 14/2000 финансовой информации:

- из состава НМА исключен целый ряд прав на объекты интеллектуальной собственности, имеющих существенное значение для понимания финансового положения и финансовых результатов деятельности фирмы, что неоправданно обедняет содержание отчетной информации. При этом признание НМА требует их формализации вне зависимости от экономической целесообразности спецификации прав на интеллектуальную собственность, тогда как в действительности для целей экономического оборота в этом может не быть необходимости. В результате существенная доля интеллектуального потенциала фирмы не может быть признана в составе ее активов, что не соответствует интересам пользователей отчетности;
- критерий идентификации отождествлен с отчуждаемостью исключительных прав, но ее характер не определен. Между тем абстрактная отделимость предполагает расширение состава НМА и включение в него всех видов интеллектуальной собственности, а конкретная отделимость требует исключения из состава НМА, в частности, права пользования наименованием места происхождения товаров. В результате показатель НМА не соответствует требованиям к оценке ни ликвидности, ни рентабельности баланса;
- методология учета не принимает во внимание делимость и эластичность исключительного права (по сферам использования, территории, сроку). В результате в финансовой информации не находят отражения оценки фактического объема интеллектуальных прав, принадлежащих правообладателям и пользователям, их изменения, а также соответствующих им обязательств. В частности, в бухгалтерском учете не предполагается отражения возможного снижения стоимости исключительных прав в форме уценки, частичной ликвидации актива и т.п. при их частичной уступке (например, в отношении товарного знака), либо при предоставлении прав на использование объекта с принятием правообладателем на себя такого объема ограничений, который фактически полностью (или в существенной части) исключает для него возможность дальнейшего использования своих прав. Не предусмотрен также и порядок отражения «восстановления» объема исключительных прав после прекращения лицензии, что не может быть признано ни приобретением НМА, ни его обратным выкупом и ставит вопрос об оценке восстановленного права (по прежней стоимости до передачи либо с учетом ее пересмотра в зависимости от режима использования права). Учет затрат по лицензионному договору в составе расходов будущих периодов (при условии паушального платежа), раскрываемых в бухгалтерской отчетности только в составе оборотных активов, вне зависимости от сроков действия соответствующего договора, от периода времени, за который уплачен соответствующий платеж, и от периода, в течение которого предполагается использовать приобретенные права с извлечением дохода, влечет за собой искажение бухгалтерского баланса и основных финансовых показателей. Отражение на балансе прав на использование объекта и соответствующих обязательств пользователя при уплате роялти не предусмотрен вообще;
- не учитывается взаимосвязь результатов интеллектуальной деятельности. Фактически в ряде случаев использование исключительного права полноценно возможно только в условиях приобретения целого пакета прав на разработки. Не случайно в ст. 1362 ГК РФ предусмотрены случаи выдачи принудительной неисключительной лицензии на объекты патентного права, когда правообладатель не может использовать свое право, не нарушая прав

<sup>85</sup> Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Отчетность по МСФО без трансформации: единый учет нематериальных активов // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2006. – №3. – С. 132.

другого правообладателя. Затраты по такой лицензии непосредственно связаны с использованием исключительного права, квалифицируемого в ПБУ 14/2000 как НМА, однако возможность их капитализации и включения в стоимость соответствующего НМА в ПБУ 14/2000 не рассматривается. В то же время отсутствие реальной возможности заключения договора принудительной неисключительной лицензии в обозримом будущем (в силу длительности судебных процедур и т.п.) может фактически обесценить имеющиеся исключительные права, поскольку с учетом темпов НТП к моменту, когда все юридические преграды будут преодолены, могут появиться более эффективные разработки. Напротив, приобретение патента на какое-либо одно из комплекса взаимосвязанных изобретений может привести к блокированию использования этих изобретений конкурентами ввиду нецелесообразности и существенно повысить его реальную стоимость по сравнению с его фактической себестоимостью, признаваемой в качестве базовой стоимостной оценки в рамках ПБУ 14/2000. Отсутствие соответствующей информации в финансовой отчетности не позволяет адекватно оценить значение показателя НМА;

- не находят соответствующего отражения в бухгалтерском учете операции, связанные с продлением сроков правовой охраны по отдельным объектам интеллектуальной собственности (в частности, посредством «модернизации» актива, капитализации затрат на продление срока действия исключительного права (суммы пошлин) и т.п.), а также связанные с последующей оценкой НМА, а именно: переоценкой (дооценкой или уценкой) и последующими затратами (в частности, посредством капитализации с увеличением первоначальной стоимости НМА, признания нового актива или отнесения на текущие затраты и т.п.);
- отсутствует перманентность соотношения стоимостной оценки НМА с потенциально возможной величиной заключенных в них доходов. Это проявляется в отсутствии детализированного описания факторов, которые следует принимать во внимание при определении срока полезного использования, метода амортизации, способа ее отражения в бухгалтерском учете; возможности пересмотра ранее принятых решений в случаях, когда в изменившихся обстоятельствах они представляются неадекватными; увязки уменьшения стоимости НМА в результате начисления амортизации с графиком получения доходов от его использования; возможности признания обесценения актива в ответ на изменения конъюнктуры рынка. В результате снижается степень объективности финансовой информации, что чрезвычайно важно в условиях высокой степени неопределенности, связанной с использованием НМА;
- отсутствует целостная система квалификации фактов хозяйственной жизни в отношении интеллектуальной собственности как хозяйственных операций с НМА, получающих отражение в бухгалтерском учете (классификация, оценка, документальное оформление, момент и способ признания). В результате на практике имеет место приоритет юридической формы над экономическим содержанием операций, что искажает финансовую информацию;
- приоритет оценки по фактическим затратам обуславливает несоответствие учетной стоимости НМА их реальной стоимостной оценке (исходя из их доходности при использовании в собственной деятельности и при предоставлении права использования объекта третьим лицам, возможных направлений использования, динамики извлечения дохода, снижения доходности за счет конкуренции и аналогов, возможной цены реализации и т.п.). Однако такой подход в ряде случаев абсолютно неоправдан и не позволяет пользователям получить адекватное представление о ценности активов. В результате права на объект, обеспечивающие извлечение огромных доходов как самим правообладателем, так и лицензиатами, могут быть учтены в составе актива в ничтожной стоимостной оценке или не учтены вовсе (например, при их приобретении на условиях роялти).

Таким образом, показатель НМА, сформированный в соответствии с требованиями ПБУ 14/2000, не соответствует реальному объему интеллектуальных ресурсов фирмы, что приводит к неадекватному раскрытию в финансовой отчетности информации о ее экономическом потенциале.

Иной подход к нормативному регулированию учета НМА демонстрирует МСФО 38, в котором не используются юридические дефиниции, а дается описание используемых категорий с точки зрения их экономической роли в хозяйственном процессе и применяются оценки с позиции их экономической ценности. Вместе с тем, и в МСФО 38 в ряде аспектов наблюдается доминирование юридического подхода, что непосредственно отражается на содержании финансовой информации, в частности:

- в основе критерия контроля лежит установление объема и характера юридических прав, но без учета специфических особенностей НМА, что затрудняет его практическое применение. Также применительно к специфике НМА не уточнены понятия финансовой и операционной аренды, что непосредственно сказывается на бухгалтерских оценках;
- сфера применения оценки НМА по справедливой стоимости или по текущей стоимости будущих затрат (в случае финансовой аренды), сформулирована очень узко, в результате чего часть НМА не получает отражения в финансовой отчетности вообще. Рекомендации по формированию стоимости НМА, приобретенных на условиях роялти, отсутствуют, что не позволяет отразить в составе НМА даже те объекты, на приобретение которых фактически были понесены затраты. Отсутствует увязка стоимостной оценки НМА с его доходностью, когда чистая дисконтированная оценка существенно превышает фактическую себестоимость. В результате искажаются оценки имущественного потенциала фирмы, рентабельности ее деятельности, ликвидности ее баланса.

### ***Несоответствие требуемого к раскрытию объема финансовой информации относительно НМА реальным потребностям пользователей финансовой отчетности***

Требования к раскрытию информации в финансовой отчетности, содержащиеся в ПБУ 14/2000 и ПБУ 17/02, недостаточны для получения пользователями адекватного представления о НИОКР, НМА и т.п. В настоящее время эти требования, по сути, преследуют цель лишь пояснения форм отчетности (в ограниченном объеме), тогда как фактически на них возлагаются еще и задачи дополнения, корректировки и разгрузки форм отчетности. Вместе с тем, в названных ПБУ прямо не предусмотрены рекомендации по дополнительному раскрытию информации, значимой для пользователей, что позволило бы бухгалтеру собрать необходимые сведения. В то же время действующее законодательство предполагает общую установку на приоритет усмотрения бухгалтера в данном вопросе (п. 4 ст. 13 закона о бухучете).

В МСФО 38 содержится значительно больший объем требований к раскрытию информации о НМА. При этом приветствуется представление бухгалтером и дополнительной информации. Вместе с тем направление, по которым целесообразно представлять эту дополнительную информацию, также не оговорены.

С учетом результатов исследований, проведенных Г. Макконоши<sup>86</sup>, представляется, что потенциального

<sup>86</sup> Макконоши Г. Управление интеллектуальными активами – существенный вклад в бизнес // Коммерциализация технологий:

пользователя финансовой отчетности в отношении объектов интеллектуальной собственности может заинтересовать следующая информация:

- эффективность и целесообразность использования прав на объекты интеллектуальной собственности (в т.ч. наличие пользователей, доход от собственного использования и от предоставления прав, дисконтированная оценка ожидаемых будущих выгод, стоимостная оценка затрат, необходимых для сохранения и поддержания прав, и т.п.);
- потенциальные направления возможного использования прав на объекты интеллектуальной собственности (в т.ч. возможные направления использования, потенциальная доходность по этим направлениям, цена возможной реализации, ограничения прав, принятые на себя правообладателем в результате предоставления третьим лицам прав использования объекта, связанные с объектом права и обязательства и т.п.);
- разработка новых объектов интеллектуальной собственности (состояние НИОКР, их стоимость и стадии, соотношение успеха и неудач, вероятность получения патентоспособных результатов и т.п.).

Однако действующая концепция учета НИОКР и НМА не обеспечивает в полной мере возможность сформировать в бухгалтерском учете и, соответственно, раскрыть в финансовой отчетности указанную информацию.

### **Наличие некорректных формулировок норм**

Можно привести несколько наиболее ярких примеров. В частности, п. 1 ПБУ 14/2000 устанавливает, что нормы данного положения распространяются на НМА организаций, находящиеся у них на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления. Указанные права, согласно ст. 216 ГК РФ, относятся к категории вещных. Вместе с тем, в п. 3, 4, 5 ПБУ 14/2000 отражено, что к НМА относятся именно исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, которые не могут принадлежать кому-либо на вещном праве.

Согласно п. 6 ПБУ 14/2000, при приобретении НМА могут возникнуть дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Вероятнее всего, под дополнительными расходами понимаются затраты по адаптации под потребности организации объекта исключительных прав (например, программы для ЭВМ, запатентованной технологии и т.п.). Однако если НМА – есть исключительные права, то под дополнительными расходами, возможно, следует понимать расходы на подготовку самой организации к использованию этих прав. К числу таких затрат могут быть отнесены в т.ч. и затраты на освоение нового производства. Но эти расходы согласно Инструкции по применению Плана счетов подлежат включению в состав расходов будущих периодов.

В соответствии с п. 3 ПБУ 17/02 оно не применяется к НИОКР, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете в качестве НМА. Вместе с тем, в ПБУ 14/2000 не урегулирован порядок учета процесса создания НМА, что вызывает вопрос о порядке формирования стоимости созданного НМА и свидетельствует о наличии пробела в правовом регулировании. Кроме того, ПБУ 17/02 применяется только к законченным работам. Для признания расходов на НИОКР необходимо иметь возможность продемонстрировать использование их результатов. Отсюда следует, что затраты, произве-

денные до указанного момента, не могут быть учтены в составе расходов на НИОКР и признаны активом. В результате вопрос о том, какие затраты на НИОКР подлежат капитализации, особенно в случае успешного завершения работ, обеспечивающих приток существенной суммы доходов, в ПБУ 17/02 остается открытым. Напротив, в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета прямо предусмотрено, что на субсчете 08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» учитываются расходы, связанные с выполнением НИОКР. Причем по завершении работ и получении практически применимых результатов эти затраты списываются на счет 04 «Нематериальные активы».

Более подробный перечень некорректных и противоречивых формулировок в ПБУ 14/2000 приведен в иных работах автора<sup>87</sup>.

Их наличие затрудняет как толкование, так и практическое применение нормативных актов, регулирующих учет НМА.

### **Узкая сфера применения профессионального суждения бухгалтера**

С одной стороны, со вступлением в силу закона о бухучете в российском нормативном регулировании бухгалтерского учета фактически было закреплено право бухгалтера руководствоваться собственным профессиональным суждением при отражении фактов хозяйственной жизни и составлении финансовой отчетности. Согласно п. 4 ст. 13 указанного закона, бухгалтер вправе не применять правила бухгалтерского учета, установленные в соответствующих положениях, если они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации. При этом бухгалтер обязан сообщить о таких фактах в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности с соответствующим обоснованием.

Однако с другой стороны, согласно п. 6 ПБУ 4/99, достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Отступление от этих правил допускается лишь в исключительных случаях (например, национализация имущества). Более того, основным средством практического воплощения профессионального суждения бухгалтера фактически является учетная политика. Согласно п. 8 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», утвержденного приказом МФ РФ от 09.12.1998 №60н (далее – ПБУ 1/98), при формировании учетной политики по конкретному направлению организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Самостоятельная разработка способа ведения бухгалтерского учета, исходя из положений по бухгалтерскому учету, допускается лишь в случае его отсутствия в нормативных документах.

Таким образом, перечисленные выше нормы положений по бухгалтерскому учету фактически ограничивают область применения нормы закона о бухучете относительно профессионального суждения бухгалте-

российский и мировой опыт. / Сост. и общ. ред. А.А. Петруненок, Н.М. Фонштейн. – М.: «ЗелО», 1997. – 376 с. – С. 207.

<sup>87</sup> Устинова Я.И. Интеллектуальная собственность как объект бухгалтерского учета и налоговых правоотношений. – Новосибирск: НГАЭиУ, 2004. – С. 364-372.

ра выбором по конкретным вопросам одного из дозволенных способов ведения бухгалтерского учета, если нормативным актом предусмотрена вариативность, либо устранением нормативного пробела в регулировании бухгалтерского учета посредством аналогии. Тем самым бухгалтер практически не имеет возможности отступить от правил бухгалтерского учета, закрепленных в нормативных регулятивах, даже в целях достоверного и добросовестного отражения информации о деятельности организации.

В отношении НМА бухгалтер, по сути, ограничен нормами ПБУ 14/2000 и ПБУ 17/02, применение которых носит обязательный характер. Однако, как уже было отмечено выше, эти нормы достаточно жестко регулируют отдельные аспекты бухгалтерского учета НМА, но не описывают ситуацию исчерпывающим образом. Кроме того, они содержат ряд противоречий и неопределенностей, требующих преодоления. Наконец, они практически не предполагают варианты в регулировании способов учета. Главным образом, усмотрение бухгалтера может проявиться лишь в вопросах, связанных с декапитализацией затрат, признанных активами: в определении срока и метода их списания на текущие расходы.

Таким образом, на практике бухгалтер не может принять решение об отражении отдельных операций в учете на основе собственного профессионального суждения. Вместе с тем, применение профессионального суждения необходимо и обязательно не только потому, что оно заложено в концепцию закона о бухучете, но и потому, что невозможно разработать единый нормативный акт, предусматривающий все возможные варианты во всех возможных случаях его применения. Каждая конкретная ситуация требует специального решения, и это решение может быть очевидно лишь практикующему бухгалтеру, ориентирующемуся на потребности потенциальных пользователей финансовой отчетности. В связи с этим концепция нормативного регулирования учета НМА должна предусматривать возможность бухгалтеру принять решение о порядке отражения факта хозяйственной жизни не в жесткой привязке к нормам далеких от совершенства ПБУ 14/2000 и ПБУ 17/02, а руководствуясь концепцией достоверного и добросовестного взгляда.

Именно такой подход заложен в основу МСФО – вообще и МСФО 38 в частности. Достаточно отметить, что если российские ПБУ носят обязательный характер, то МСФО – лишь рекомендательный.

В то же время, для выработки профессионального суждения по конкретному вопросу бухгалтеру необходимы общие ориентиры, концепции учета отдельных объектов, модели учета хозяйственных операций, которые позволяли бы более глубоко раскрыть содержание соответствующих фактов хозяйственной жизни и тем самым обеспечить посредством реконструкции возможность достоверного и добросовестного их отражения в финансовой отчетности. Именно моделирование фактов хозяйственной жизни в отношении интеллектуальной собственности должно быть положено в основу разработки концепции нормативного регулирования их учета.

Подводя итог изложенному выше, можно сделать вывод, что следование действующим бухгалтерским регулятивам не гарантирует представления в финансовой отчетности адекватной информации относительно использования интеллектуальной собственности в деятельности хозяйствующего субъекта, необхо-

димой различным группам пользователей. Более того, действующая концепция учета НМА не позволяет в полной мере сформировать в учете и отчетности необходимую информацию. Не является панацеей и следование МСФО, поскольку, как мы убедились выше, и эти стандарты по некоторым аспектам задают чрезвычайно узкие границы информативности.

Возникновение определенных границ информативности отчетности, за пределами которых можно столкнуться с неполнотой бухгалтерской информации, объективно. Действительно, информацию о фактах хозяйственной жизни можно представить в отчетности совершенно различными способами, каждый из которых является правдивым, но максимально полно раскрывающим лишь определенные стороны факта, пренебрегая остальными.

В результате можно констатировать, что основная проблема бухгалтерского учета интеллектуальной собственности связана с выбором варианта ее трактовки (подходов к реконструкции в операции с НМА), заложенного в основу определяемых нормативными регулятивами правил. Именно жесткая фиксация избранного варианта в нормативном акте, отсутствие в нем вариативности и узкая сфера для применения профессионального суждения задают чрезвычайно узкие границы информативности, препятствуют достоверному и добросовестному раскрытию информации об интеллектуальной собственности в отчетности. Как отмечает Я.В. Соколов, «составители нормативных документов не в состоянии выработать требования, позволяющие отразить в отчетности абсолютную истину»<sup>88</sup>.

В связи с этим научная гипотеза работы заключается в том, что границы информативности действующей концепции учета интеллектуальной собственности могут быть расширены посредством разработки методологии учета, базирующейся на множественности интересов пользователей финансовой отчетности и возможности различных трактовок фактов хозяйственной жизни в ходе их бухгалтерской реконструкции исходя из принятых теоретических концепций. Средством разработки методологии служит моделирование.

При этом выбор конкретного варианта из совокупности возможных решений должен осуществляться не на уровне разработки нормативного акта, а в среде профессионального суждения практикующего бухгалтера, основанного на методологии учета и способствующего формированию достоверной финансовой информации.

Необходимость решения обозначенных проблем требует развития методологии учета интеллектуальной собственности через категорию нематериальных активов.

#### **4. МОДЕЛИРОВАНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ КАК ИНСТРУМЕНТ РАЗВИТИЯ МЕТОДОЛОГИИ**

Понятие методологии бухгалтерского учета на сегодняшний день является одним из самых дискуссионных. Вместе с тем, его содержание предопределяет совокупность научных положений, систему основных идей и взглядов на учет, составляющих теорию бухгалтерского учета. В связи с этим множественность подходов к со-

<sup>88</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 388.

держанию методологии бухгалтерского учета порождает множественность его теорий, что требует от исследователя раскрыть собственное видение проблемы.

Согласно энциклопедическому словарю, методология – учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности. Методология науки – учение о принципах построения, формах и способах научного познания<sup>89</sup>. Но в действительности понятие методологии не столь однозначно.

Так, например, В.А. Ядов трактует методологию как любую теоретическую систему знания, взятую в аспекте ее эвристических функций. Ю.А. Петров и А.Л. Никифоров полагают, что методология – вполне сформировавшаяся самостоятельная наука со своим предметом и установившимися отношениями с другими науками, изучающими научное познание<sup>90</sup>. В.С. Степин определяет методологию как специализированный слой методологических исследований между философией и конкретными науками, направленных на изучение закономерностей порождения нового знания с учетом исторического развития науки как феномена культуры<sup>91</sup>.

Однако наиболее удачной нам представляется разработанная Г.П. Щедровицким трактовка понятия методологии как деятельности, включающей в себя не только теорию, но и практику, суть которой состоит в адаптации к новой задаче существующего познавательного опыта с целью создания плана или проекта решения этой задачи<sup>92</sup>.

Развитию человеческого общества, по мнению Г.П. Щедровицкого, во все времена сопутствовала «соццелостность» всех форм и типов мыследеятельности, «сколь бы разнообразными ни были входящие в нее формы мышления и деятельности»<sup>93</sup>. При этом в каждую историческую эпоху существовала такая форма мыследеятельности, которая брала на себя рефлексивные функции. Так, по мере становления и развития науки методология как форма мыследеятельности отходит на второй план и параллельно появляется «вторичная методология» – методология научного исследования.

Таким образом, можно говорить о методологии деятельности – вообще и о методологии научного исследования – в частности. Причем методология деятельности использует продукт методологии науки в качестве наличного инструментария, порождая, в свою очередь новую задачу. Методология научного исследования имеет два относительно независимых источника: традиции методологического мышления и рефлексия научного мышления (метатеория, комментарии и инструментарий). При этом в рамках деятельностного подхода к научной рефлексии предполагается, что наши представления об объекте или предмете исследования задаются и определяются средствами и методами нашего мышления, нашей деятельности<sup>94</sup>.

<sup>89</sup> Новый энциклопедический словарь. – М.: Большая Российская энциклопедия, 2000. – 1456 с.

<sup>90</sup> Розова С.С. Проблема предмета методологии науки. / Проблемы методологии науки. Сборник. – Новосибирск: Наука, 1985. – 143 с. – С. 12.

<sup>91</sup> Степин В.С. Философская антропология и философия науки. – М.: Наука, 1992. – С. 67.

<sup>92</sup> Щедровицкий Г.П. Избранные труды. – М.: Шк. Культ. Полит, 1995. – С. 145.

<sup>93</sup> Щедровицкий Г.П. Избранные труды. – М.: Шк. Культ. Полит, 1995. – С. 148.

<sup>94</sup> Щедровицкий Г.П. Избранные труды. – М.: Шк. Культ. Полит, 1995. – С. 152.

В приложении к бухгалтерскому учету проведенные изыскания в отношении понятия методологии получают следующую интерпретацию.

Долгое время бухгалтерский учет был простым практическим действием и представлял собой систему учетных документов и методологии учета. При этом, как отмечает Т.Н. Малькова, документы содержали учетную информацию, а методология означала способы действия с ней<sup>95</sup>. Соответственно, в методологии учета выделяется два слоя: верхний, который проявляется в стереотипах документов, и глубинный, который означает профессиональный целенаправленный алгоритм действий с информацией. Именно устойчивостью последнего объясняется преимущественно эволюционный процесс развития бухгалтерского учета, его приспособляемость к изменяющимся экономическим обстоятельствам и законодательной базе, формирование бухгалтерского учета как науки<sup>96</sup>.

Следовательно, методология бухгалтерского учета как деятельности в его историческом развитии представляет собой механизм профессиональных способов обработки информации и включает в себя:

- практический опыт, предшествовавший теории;
- теорию с объяснением категорий и взаимосвязей;
- формализацию опыта и теории в стереотипах и постулатах<sup>97</sup>.

При этом к стереотипам методологии бухгалтерского учета отнесены: способы бухгалтерской записи на счетах и учетная процедура в последовательности от первичного документа через текущий учет к отчетности<sup>98</sup>. Неслучайно О.И. Кольвах делает вывод, что бухгалтерский учет в любой его системе решает две задачи: моделирование учетных событий средствами бухгалтерских проводок с целью формирования первичной учетной информации и преобразование первичной информации в сводные бухгалтерские отчеты<sup>99</sup>. В результате социальность мыследеятельности в бухгалтерском учете постепенно уступает место обособлению науки и ее методологии.

Таким образом, развитие бухгалтерского учета привело к возникновению теории как систематизированного изложения совокупности правил ведения счетов<sup>100</sup>. В связи с этим Е.Е. Сиверс предложил различать счетоводство – практическую деятельность и счетоведение – науку об учете<sup>101</sup>.

Под счетоводством будем понимать целенаправленный процесс формирования и анализа данных о фактах хозяйственной жизни с целью представления информации для принятия управленческих решений. Его предмет – информация о факте хозяйственной жизни, заключенная в документе. Метод – систематизация практических приемов организации учета.

<sup>95</sup> Малькова Т.Н. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1997. – С. 183.

<sup>96</sup> Малькова Т.Н. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1997. – С. 184-187.

<sup>97</sup> Малькова Т.Н. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1997. – С. 5, 147.

<sup>98</sup> Малькова Т.Н. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1997. – С. 180.

<sup>99</sup> Кольвах О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия: модели и концептуальные решения. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. – М., 2000. – С. 8.

<sup>100</sup> Сиверс Е.Е. Счетоведение и счетоводство. Опыт научного исследования. – СПб, 1892. – С. 30.

<sup>101</sup> Сиверс Е.Е. Счетоведение и счетоводство. Опыт научного исследования. – СПб, 1892. – С. 27.

Счетоведение – наука о сущности и структуре фактов хозяйственной жизни с целью раскрытия содержания и связи между юридическими и экономическими категориями, с помощью которых эти факты познаются. Его предмет – факты хозяйственной жизни, заданные целями принятия управленческого решения (целями исследования), а метод – моделирование.

В связи с этим методологию бухгалтерского учета можно интерпретировать применительно к счетоводству и к счетоведению.

Применительно к счетоводству методология представляет собой совокупность приемов и способов, позволяющих отразить хозяйственный процесс (информацию о фактах хозяйственной жизни) на счетах бухгалтерского учета и представить его в финансовой отчетности. Как отмечает А.А. Шапошников, «под методологией в практическом отношении чаще всего понимается структура записей на счетах, характеристика корреспонденций счетов, вызываемых определенными хозяйственными операциями»<sup>102</sup>. Кроме того, к элементам практической методологии также относят форму счетоводства<sup>103</sup>, формирование отчетных показателей<sup>104</sup>, содержание отчетных форм, группировку и оценку их статей<sup>105</sup>, общие принципы и подходы к формированию данных<sup>106</sup>, приемы ведения учета (расчет амортизации, расчет и распределение расходов и т.п.)<sup>107</sup>.

В счетоводстве осуществляется практическая реализация отобранных бухгалтером из всего методологического разнообразия приемов и способов, трактовок и интерпретаций и т.п., которые, на его взгляд, наиболее уместны в конкретном случае. Разработка методологического разнообразия, его «логического обоснования и объяснения», а также критериев отбора его инструментов для практической реализации, в т.ч. концепция достоверного и добросовестного взгляда, – есть продукт методологии счетоведения<sup>108</sup>. С этой точки зрения можно согласиться с мнением Я.В. Соколова о том, что методология составляет суть бухгалтерского учета (счетоведения) как науки<sup>109</sup>.

Применительно к счетоведению методология представляет собой систему взглядов на осуществление научного поиска. Методологический аппарат включает в себя понятия:

- объект и предмет исследования;
- цели и задачи исследования;
- используемый инструментарий;
- анализ результатов.

К числу используемых инструментов относятся как общие методы научного познания (наблюдение, сравнение, абстракция, моделирование, анализ и синтез,

индукция и дедукция и т.п.), так и специальные (функциональный и т.п.).

Продуктом методологии, с теоретической точки зрения, является множество теорий бухгалтерского учета, лежащих в их основе концепций, постулатов, принципов, приемов и способов, реализуемых в счетоводстве. Как отмечает Я.В. Соколов, «счетоведение порождает и развивает учетную мысль, а счетоводство, воплощая ее, создает учетное действие»<sup>110</sup>. Следовательно, в методологии счетоведения можно выделить три уровня.

1. Метатеория (изучает основные понятия, концепции, модели учета).
2. Теория бухгалтерского учета (разрабатывает, описывает и обосновывает теории учета).
3. Теория организации бухгалтерского учета (изучает технические и организационные аспекты учета).

Методология счетоведения дает смысловое насыщение и взаимную увязку основным учетным категориям (факт хозяйственной жизни, равновесие, структура). В связи с этим в ней выделяется два аспекта: онтологический (содержательный, формируемый правом и экономикой) и гносеологический (инструментальный, формируемый методами кибернетики, логики, статистики и математики).

Многообразие взглядов на осуществление научного поиска порождает многообразие теорий бухгалтерского учета. Не случайно Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда отмечают: «Единая общая теория бухгалтерского учета является только желаемой, но бухгалтерский учет как наука еще находится на слишком примитивном уровне развития. Лучшее, что может быть достигнуто на этом этапе, – это набор теорий, подтеорий, моделей, которые могут дополнять друг друга, сочетаться и конкурировать между собой. Но даже это уже было бы ценно»<sup>111</sup>.

Группировку по различным признакам и анализ известных ранее и современных учетных теорий проведены в работах Н.С. Помазкова<sup>112</sup>, А.И. Лозинского<sup>113</sup>, Я.М. Гальперина<sup>114</sup>, В.В. Ковалева<sup>115</sup>, Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда<sup>116</sup>, М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера<sup>117</sup>, Я.В. Соколова<sup>118</sup>, Е.А. Мизиковского<sup>119</sup> и других авторов.

Богатство методологических подходов к научному исследованию в счетоведении может быть продемонстрировано классификацией существующих на сегодняшний день теорий бухгалтерского учета, в основу которой положена группировка теорий по основным элементам используемого ими методологического аппарата (см. табл. 2).

<sup>110</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 11.

<sup>111</sup> Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 24.

<sup>112</sup> Помазков Н.С. Счетные теории. Принцип двойственности и метод двойной записи. – Л.: «Экономическое образование», 1929. – 268 с.

<sup>113</sup> Лозинский А.И. К истории развития бухгалтерского (балансового) учета. Опыт (схема) исследования. – Саратов, 1939. – 108 с.

<sup>114</sup> Гальперин Я.М. Очерки теорий баланса. – Тифлис, 1930. – 472 с.; Гальперин Я.М. Учебник балансоведения. – Тифлис, 1926. – 378 с.

<sup>115</sup> Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. – М.: Финансы и статистика, 2004. – С. 117-121.

<sup>116</sup> Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 12-22.

<sup>117</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 98-107.

<sup>118</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – С. 8-10.

<sup>119</sup> Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. / Под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Экономистъ, 2004. – С. 13.

<sup>102</sup> Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете. – М.: Финансы и статистика, 1982. – С. 33.

<sup>103</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 279.

<sup>104</sup> Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1988. – С. 60.

<sup>105</sup> Пятов М.Л. Теории баланса и их значение для практики // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров.

<sup>106</sup> Кутер М.И., Таранец Н.Ф., Уланова И.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2005. – С. 27.

<sup>107</sup> Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. / Под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Экономистъ, 2004. – С. 98.

<sup>108</sup> Галаган А.М. Основы общего счетоведения. – М.: Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – С. 35.

<sup>109</sup> Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1988. – С. 239.



Таблица 2

**КЛАССИФИКАЦИЯ ТЕОРИЙ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Элемент методологического аппарата	Группа теорий	Комментарии
1. По цели бухгалтерского учета	Материалистические теории	Бухгалтерский учет рассматривается как частный случай, счетный инструмент политэкономии; выделяются макроэкономические, микроэкономические и социально-корпоративные теории
	Персоналистические теории	Бухгалтерский учет призван исследовать субъектов хозяйственного процесса, их права, обязанности, интересы; выделяются правовые, налоговые, психологические, этические, информационные теории
	Нейтральные (структурные) теории	Промежуточные теории, использующие инструменты материалистических и персоналистических через применение аналогии
2. По задачам исследования	Семантические теории	Исследуется объем понятий, их роль в решении учетных задач
	Синтаксические теории	Исследуется структура учетных категорий и отношений между ними
	Прагматические (функциональные) теории	Исследуются отношения хозяйствующих субъектов, получающих и использующих информацию для принятия управленческих решений
3. По предмету исследования (позиции исследователя)	Прагматические теории	Исследователь отвечает на вопрос: кому и что выгодно
	Этические теории	Исследователь отвечает на вопрос: что справедливо
	Поведенческие теории	Исследователь изучает: как реагируют участники хозяйственного процесса на информацию
4. По применяемому методу исследования	Коммуникационные теории	Исследователь выясняет: какая информация нужна участникам хозяйственного процесса
	Индуктивные теории	Постулаты выводятся из наилучшей практики
	Дедуктивные теории	Из формулируемых постулатов выводятся принципы и практические рекомендации
5. По характеру научного результата	Описывающие (позитивные) теории	Обобщение учетной практики, прогнозирование и формирование тенденций в учете
	Предписывающие (нормативные) теории	Обобщение методов и процедур, подлежащих применению с целью формирования достоверной, с позиции исследователя, отчетности

Создание нового знания в рамках любой теории связано с процессом познания, под которым, исходя из деятельностного подхода, понимают «мысленное конструирование таких форм знаний, которые мы сначала придумываем, а затем вкладываем в объект», т.е. теоретическое конструирование моделей изучаемого объекта и их онтологизацию<sup>120</sup>.

Модель – абстракция, концентрирующаяся на существенных аспектах при игнорировании деталей, не

оказывающих прямого влияния на понимание рассматриваемого объекта или процесса<sup>121</sup>.

Модель характеризуется неполнотой данных. Она зависит от задач исследования и от решений, которые будут приниматься на ее основе. При этом для ее построения отбираются те данные, которые необходимы для получения удовлетворительного решения. Поскольку структура модели строится самим исследователем, она известна, а в силу того, что она рассматривается как модель исследуемого объекта, то считается познанной и структура последнего<sup>122</sup>. При этом вопрос об адекватности модели преодолевается за счет отделения построения модели от ее интерпретации.

Следовательно, основным инструментом методологии научного исследования в рамках деятельностного подхода является моделирование. Его использование позволяет совершенствовать методы и средства деятельности, так как дает возможность провести их всестороннее исследование в ходе научного познания, обосновать выбор и спрогнозировать результаты применения. Использование принципов моделирования обеспечивает проведение отбора из всего многообразия возможных решений целесообразного минимума наилучших вариантов.

Бухгалтерский учет, по сути, есть информационная модель предприятия или хозяйственного процесса, поскольку он имеет дело не с самими объектами, а с их информационными характеристиками. В частности, еще А.П. Рудановский характеризовал баланс как «синтез умозрительных представлений о хозяйстве»<sup>123</sup>. Б. Коласс отмечает, что баланс и отчет о прибылях и убытках «представляют собой числовую модель финансовой жизни предприятия»<sup>124</sup>. В связи с этим В.Ф. Палий заключает, что «метод бухгалтерского учета позволяет получить количественную модель предмета бухгалтерского учета»<sup>125</sup>. Причем информационные характеристики объектов учета определяются принятой при их формировании теоретической концепцией и избранной методологией учета.

Так называемые элементы метода бухгалтерского учета (документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, баланс и отчетность) являются приемами бухгалтерского учета, «проявлением различных сторон моделирования»<sup>126</sup>. Их интерпретация определяется избранной методологией вообще, и результатами моделирования в частности. Эти приемы используются в исследовании основных бухгалтерских категорий и формируют основную бухгалтерскую процедуру.

Моделирование как метод внутренне присуще бухгалтерскому учету. По утверждению Л.П. Теплового, «бухгалтеры занимаются моделированием экономики уже, по крайней мере, лет 500. И то, что было ими создано, находится в поразительном соответствии с идеями кибер-

<sup>121</sup> Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия. – М.: Инфра-М, 2005. – С. 329.

<sup>122</sup> Щедровицкий Г.П. Избранные труды. – М.: Шк. Культ. Полит, 1995. – С. 178.

<sup>123</sup> Рудановский А.П. Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. – М.: «Маккиз», 1928. – С.88.

<sup>124</sup> Коласс Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 14.

<sup>125</sup> Палий В.Ф. О методе бухгалтерского учета. // Бухгалтерский учет. – 2006. – №7. – С. 60.

<sup>126</sup> Соколов Я.В. Моделирование и его роль в бухгалтерском учете. // Бухгалтерский учет. – 1996. – №6. – С. 4.

<sup>120</sup> Степин В.С., Горохов В.Г., Розов М.А. Философия науки и техники. – М.: Гардарики, 1996. – С. 32.

нетики...»<sup>127</sup>. Моделирование в бухгалтерском учете осуществляется посредством инструментов, заключенных в стереотипах его методологии: язык бухгалтерских проводок и учетная процедура<sup>128</sup>. Его результатом в счетоводстве является создание информационной модели хозяйственного процесса, а в счетоведении – раскрытие сущности и структуры предмета исследования.

Таким образом, моделирование является основой развития теоретико-методологических основ учета. В частности, возникновение двойной записи и последующее наблюдение за состоянием хозяйства с помощью учетных координат дебета и кредита явилось проявлением моделирования в специфической форме, характерной именно для учета<sup>129</sup>.

В начале XIX в. М. Баттайль предпринимает попытку истолковать основные учетные категории как своеобразные модели. В конце XIX в. И.Ф. Шерр выдвинул балансовую теорию учета, основу которой составляла модель четырех типов хозяйственных изменений. В начале XX в. Э. Шмаленбах предложил модель плана счетов – десятичную иерархическую систему, применяемую и в настоящее время.

Моделирование как метод счетоведения нашел широкое применение и в работах российских ученых. Е.Е. Сиверс обосновал принципиальную возможность моделирования в учете. Н.А. Блатов осуществил моделирование всех возможных видов обмена в хозяйстве, отражаемых двойной записью (квадрат Блатова). Идею балансового моделирования развивал А.П. Рудановский. Работа Э.К. Гильде посвящена созданию модели нормативного учета затрат в промышленности. В.Б. Ивашкевичем предложена матричная модель информации об издержках производства. Р.С. Рашитовым на основе формализации и аксиоматизации основ учета создана модель системы учета (единая логико-математическая модель). Б.В. Алахов проводил моделирование учетных записей (учетные фразы). Работы Я.В. Соколова и В.Ф. Палия посвящены моделированию учетных задач и разработке системы моделей для их решения, направленные на развитие методологии и методики учета. Концепцию моделирования как метода учета успешно развивают Я.В. Соколов, Р.С. Рашитов, К.Н. Нарibaев и А.А. Шапошников.

Таким образом, представляется абсолютно справедливым высказывание Я.В. Соколова: «Вся история бухгалтерского учета – это история развития моделей, от более простых (изоморфных) ко все более сложным и абстрактным (гомоморфным), позволяющим упростить управление хозяйственными процессами и сделать это управление более эффективным»<sup>130</sup>.

Моделирование выступает в качестве описания наиболее общих моментов, присущих учету в различных хозяйственных системах. Цель моделирования, по мнению А.А. Шапошникова, можно определить как «выработку методологии, направленной на упорядочение получения и обработки информации об учетных объек-

тах»<sup>131</sup>. Достижение этой цели обеспечивается классификацией объектов учета, построением учетной модели (созданием упрощенного описания объекта с выделением его существенных параметров) и разработкой методики практического использования модели.

Таким образом, учетную модель можно трактовать как упрощенное представление хозяйственного (или учетного) процесса либо его элементов – фактов хозяйственной жизни (приемов бухгалтерского учета) с целью выявления его основных элементов и взаимосвязей между ними в системе бухгалтерского учета для решения учетных задач. При этом подход к бухгалтерскому учету как к системе (с позиций статики – структура и динамики – процесс<sup>132</sup>) позволяет использовать элементы общей теории систем. Исследование фактов хозяйственной жизни создает основу для группировки и классификации учетных задач. Каждая учетная задача рассматривается как система, для каждой системы выделяются наиболее существенные признаки, общие для исследуемой группы, анализируются приемы и способы решения задачи с учетом совокупного влияния существенных признаков.

Формирование модели делится на три этапа. Исходным пунктом является выработка представления о модели. На втором этапе происходит отбор модели, отвечающей целям ее создания. Заключительным этапом является включение модели в общие представления теории.

При построении любой модели перед исследователем стоит сложная задача: с одной стороны, упростить действительность, отбросив все второстепенное, чтобы сосредоточиться на существенных особенностях объекта, с другой стороны, не упрощать ее до такого уровня, чтобы ослабить связь модели с реальной действительностью. По аналогии с экономико-математическими, учетные модели состоят из двух частей.

1. Основание модели – совокупность признаков, характеризующих учетный объект (совокупность параметров);
2. Содержание модели – описание элементов учета для признаков основания (описание параметров) с учетом факторов, предопределяющих их формирование<sup>133</sup>.

Как отмечает А.А. Шапошников, в теории подобия и теории моделирования определены два класса моделей:

- материальные (натуральные, физические и некоторые виды кибернетических моделей);
- мысленные (наглядные, знаковые, математические). Большинство учетных моделей относится к последнему классу<sup>134</sup>.

Более детальная классификация учетных моделей представлена в работах Я.В. Соколова<sup>135</sup>.

<sup>131</sup> Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете. – М.: Финансы и статистика, 1982. – С. 11.

<sup>132</sup> Омаров А.М. Социальное управление: Некоторые вопросы теории и практики. – М.: Мысль, 1980. – С. 77.

<sup>133</sup> Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете. – М.: Финансы и статистика, 1982. – С. 49-51; Воронова И.В. Моделирование в бухгалтерском учете (на примере пищевой промышленности). – Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – СПб, 2000. – С. 7; Леонтьева Ж.Г. Учетные модели в системе управления внешнеэкономической деятельностью. – Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. – СПб, 1996. – С. 15-16.

<sup>134</sup> Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете. – М.: Финансы и статистика, 1982. – С. 16.

<sup>135</sup> Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1988. – С. 74-75; Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 129.

<sup>127</sup> Теплов Л.П. Что считать. Популярные очерки по экономической кибернетике. – М.: Московский рабочий, 1970. – С. 92.

<sup>128</sup> Кольвах О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия: модели и концептуальные решения. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. – М., 2000. – С. 9.

<sup>129</sup> Рашитов Р.С. Формально-структурный аспект методологии бухгалтерского учета. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. – Л., 1985. – С. 15.

<sup>130</sup> Соколов Я.В. Моделирование и его роль в бухгалтерском учете. // Бухгалтерский учет. – 1996. – №6. – С. 3.

Сущность моделирования в бухгалтерском учете можно выразить в том, что оно позволяет перейти от эмпирического уровня описания хозяйственного процесса (повседневной бухгалтерской практики) к абстрактно-теоретическому (формализованному описанию, инварианту, по отношению к которому многообразная практика выступает как частный случай). Таким образом, моделирование позволяет раскрыть первоначальную структуру (инвариант), лежащую в основе любой встречающейся на практике бухгалтерской категории (документа, счета, баланса и т.п.)<sup>136</sup>. В результате посредством правил преобразования модели и формирования в ее границах всех возможных вариантов осуществляется поиск потенциально возможных методологических приемов. При таком подходе практика рассматривается как часть теории, что позволяет, помимо анализа вариантов, используемых на практике, разработать и предложить новые варианты решения учетных задач, обогащающие счетоведение и развивающие составляющую его методологию бухгалтерского учета.

Кроме того, моделирование служит основой и для совершенствования учетной практики. Моделирование позволяет выделить и рассмотреть все теоретически возможные варианты, отбросив те из них, которые не имеют существенного значения для конкретной ситуации и, проанализировав оставшиеся, выбрать наилучший для практического применения. Возможность выбора обусловлена тем, что теоретические варианты существуют параллельно, дополняя друг друга. В основе выбора лежит моделирование.

Использование моделирования как инструмента развития методологии бухгалтерского учета (счетоводства и счетоведения) предполагает последовательное осуществление следующих шагов:

- формулировка проблемы как столкновения наличной и желаемой ситуации, выявление требующих решения учетных задач;
- постановка цели разработки учетной модели;
- определение объекта моделирования:
  - раскрытие его сущности с экономической и юридической точек зрения;
  - выделение основных признаков;
  - анализ его структуры и т.п.;
- разработка структуры модели: формулировка параметров ее основания и описание ее содержания;
- интерпретация модели (ее конкретизация);
- анализ вариантов решения учетной задачи, их достоинств и недостатков, их последствий; на практике на основе проведенного анализа, исходя из условий конкретной ситуации осуществляется выбор одного из совокупности полученных вариантов, в наибольшей степени соответствующего концепции достоверного и добросовестного представления учетной информации с позиции профессионального суждения бухгалтера.

Таким образом, использование моделирования в бухгалтерском учете позволяет не только создать информационную модель хозяйственного процесса организации в системе «дебет-кредит», но и осуществить поиск принципиально новых методологических решений с целью повышения степени достоверности этой информационной модели, ее более глубокого анализа, построения на ее основе действенных прогнозов и принятия эффективных управленческих решений. Кроме того, моделирование обеспечивает возможность выбора оптимального

методологического решения и в бухгалтерской практике, выступая средством формирования методологической основы для вынесения профессионального суждения.

## 5. КОНЦЕПЦИЯ ПОСТРОЕНИЯ УЧЕТНОЙ МОДЕЛИ ДЛЯ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ

Бухгалтерский учет является лишь информационной моделью и не способен «зеркально отражать хозяйственные процессы»<sup>137</sup>. С одной стороны, выбирая методологию учета (один из возможных вариантов), бухгалтер формирует характеристику финансового положения и финансового результата организации, которая непосредственно влияет на принятие пользователями управленческих решений<sup>138</sup>. С другой стороны, факты хозяйственной жизни скрыты от человеческого сознания, что требует от бухгалтера проникновения в их суть. Кроме того, на момент регистрации в учете соответствующие факты хозяйственной жизни уже произошли. Следовательно, бухгалтер не копирует хозяйственные процессы, а воссоздает их посредством реконструкции по правилам принятой им концепции. На практике реконструкция фактов хозяйственной жизни производится по правилам концепции, лежащей в основе действующих нормативных документов и учетной политики, избранной организацией.

Процедура концептуальной реконструкции заключается в том, чтобы каждый факт хозяйственной жизни преобразовать в искусственно сформулированную в рамках принятой концепции хозяйственную операцию, трансформировать его в бухгалтерскую запись. В результате факты воспроизводятся информационными средствами бухгалтерского учета (инструментами моделирования), создавая модель хозяйственного процесса. Таким образом, реконструкция факта хозяйственной жизни предполагает его квалификацию (выявление и осмысление его признаков и характеристик) и присвоение ему определенной хозяйственной операции, подлежащей регистрации в системе учета (посредством бухгалтерских записей).

Однако фактически реконструкция подвергается лишь часть фактов, которые и получают отражение в бухгалтерском учете. Регистрации подлежит лишь то, что необходимо и значимо для целей управления хозяйственными процессами, поэтому точность и оперативность данных учета всегда относительны. Совокупность фактов, подлежащих отражению в бухгалтерском учете, определяется избранной концепцией (в частности, предписаниями действующих нормативных документов).

Понятие реконструкции информации в бухгалтерском учете как связи его предмета и метода дано В.Ф. Палием<sup>139</sup>. Наиболее полное развитие теория концептуальной реконструкции получила в работах Я.В. Соколова<sup>140</sup>. Я.В. Соколов выделяет два вида реконструкции.

<sup>137</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как метод концептуальной реконструкции хозяйственных процессов. // Бухгалтерский учет. – 2003. – №15. – С. 23.

<sup>138</sup> Пятав М.Л. Факты хозяйственной жизни и их отражение в бухгалтерском учете. // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров.

<sup>139</sup> Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1988. – С. 58-59.

<sup>140</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как метод концептуальной реконструкции хозяйственных процессов. // Бухгалтерский учет. – 2003. – №15. – С. 23-28; Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 108-120.

<sup>136</sup> Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1988. – С. 72.

1. Внутренняя реконструкция, при которой рассматривается и раскрывается содержание факта хозяйственной жизни, отражающее экономические и юридические отношения, представленные в самом факте. В связи с этим в факте выделяются его ядро, не подлежащее реконструкции, и поддерживающие слои (отражающие экономические отношения: материальный и финансовый, отражающие юридические отношения: вещный, обязательственный и административный, а также информационный и временной слои). Причем раскрытие каждого из этих слоев дает факту различную интерпретацию. В связи с этим в финансовой отчетности в полной мере может быть раскрыт только какой-либо один слой, в ущерб всем остальным, что обуславливает объективные границы информативности отчетности.
2. Внешняя реконструкция, при которой происходит осмысление природы и сущности факта хозяйственной жизни в системе учетных координат, его взаимная координация с другими фактами. При этом факт описывается как операция, т.е. ему вменяются два счета – один по дебету, другой по кредиту. В результате происходит обобщение однотипных фактов по общим для них признакам в единой операции и их координация в структуре бухгалтерского учета через план счетов, задающий корреспонденцию и предопределяющий список операций.

Исходя из изложенного, практически любое теоретическое положение бухгалтерского учета и каждый национальный стандарт бухгалтерского учета или МСФО могут рассматриваться как частный случай концептуальной реконструкции. Меняя интерпретацию или оценку тех или иных величин показателей отчетности, в зависимости от цели проведения реконструкции, можно получить различную финансовую картину предприятия. Вместе с тем, поскольку результаты реконструкции каждого из информационных слоев не тождественны, концепция, ориентированная на раскрытие содержания одного из слоев, не позволяет раскрыть все остальные.

Таким образом, содержание бухгалтерского баланса есть частный случай реконструкции фактов хозяйственной жизни, исходя из принятых теоретических концепций, позволяющих отразить в полной мере лишь какой-либо один информационный слой, в ущерб другим. Не случайно А.П. Рудановский отмечал, что «всякий баланс расслаивается на ряд частных балансов... при последовательном проведении до конца различных точек зрения на баланс...»<sup>141</sup>. Возможность перебора способов реконструкции фактов обеспечивает моделирование.

С процедурой реконструкции тесно связана декомпозиция финансовой информации, в процессе которой общее представление о финансовом положении организации в соответствии с интересами пользователей финансовой отчетности подразделяется на конкретные показатели, статьи финансовой отчетности. Декомпозиция определяет характер информации, которая будет создана в системе бухгалтерского учета, ее необходимость и достаточность для целей управления<sup>142</sup>.

Результаты декомпозиции финансовой информации предопределяются теоретической концепцией, принятой за основу для ее проведения. Различные варианты интерпретации информационных потребностей пользователей, их взаимного согласования, и соответственно, задач финансовой отчетности, задают различные варианты структуры и содержания финансовых отчетов. Следовательно, избранная концепция декомпозиции

финансовой информации определяет выбор концепции реконструкции хозяйственных процессов.

Понятие «концептуальная основа» в счетоведении не определено. Согласно словарю, под концепцией понимается определенная система взглядов на что-либо; определенный способ понимания, трактовки чего-либо<sup>143</sup>. Совет по стандартам бухгалтерского учета США определяет концептуальную основу бухгалтерского учета как «согласованную систему взаимосвязанных целей и принципов, на основе которой возможна разработка непротиворечивых стандартов и которая определяет природу, функции и границы финансового учета и отчетности»<sup>144</sup>. Аналогичный подход используется и в Положении о концептуальных основах учета в Австралии, в котором концепция трактуется как совокупность взаимосвязанных положений, определяющих природу, предмет, цель и в широком смысле содержание финансовой отчетности.

В наиболее общем виде концептуальные основы учета можно представить в виде модели, состоящей из взаимосвязанных и последовательно развертываемых элементов:

$$CF = \{I, O, Q, P, C\},$$

где

*I* – интересы пользователей финансовой отчетности;

*O* – функции финансовой отчетности;

*Q* – качественные характеристики финанс. отчетности;

*P* – принципы формирования финансовой информации;

*C* – основные элементы финансовой отчетности (прежде всего, активы), их природа, классификация.

Во главе концепции учета находятся интересы пользователей, которые предопределяют методологию формирования финансовой информации. Однако их запросы существенно различаются, что неизбежно влечет за собой конфликт интересов, проявляющийся в отношениях между пользователями, администрацией и бухгалтерией по поводу объема и содержания раскрываемой информации, а также между различными группами пользователей по поводу методологии формирования показателей, отражаемых в отчетности и используемых для принятия решений.

В частности, собственников интересует эффективность использования вложенного капитала, размер дивидендов или курс акций. Администрация заинтересована в представлении минимального объема информации:

- собственникам – о результатах своей деятельности в наиболее выгодном свете;
- прочим пользователям – о благоприятном финансовом положении, позволяющем реализовать планы по развитию фирмы.

Прочие пользователи, возможности которых по привлечению альтернативных источников информации в той или иной степени ограничены, заинтересованы в наиболее полном удовлетворении своих информационных потребностей именно посредством финансовой отчетности<sup>145</sup>.

<sup>141</sup> Рудановский А.П. Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. – М.: «Максиз», 1928. – С. 73.

<sup>142</sup> Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1988. – С. 58.

<sup>143</sup> Экономика и управление, финансы и право: Словарь-справочник. / Авт. и сост. Л.П. Кураков, В.Л. Кураков, А.Л. Кураков. – М.: Вуз и школа, 2004. – 1288 с.

<sup>144</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 154.

<sup>145</sup> Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 87-88.

Потенциальные инвесторы нуждаются в информации, позволяющей оценить перспективность будущих инвестиций. Кредиторов волнует платежеспособность организации и ликвидность ее имущества, а дебиторов – возможность избежать погашения долгов или каким-либо образом снизить их бремя. Налоговые органы заинтересованы в обеспечении доходов казны. Работников волнует возможность предприятия обеспечить им повышение оплаты труда и социальные гарантии. Статистические органы заинтересованы в своевременности предоставления информации и возможности ее обобщения на микро- и макроуровне. Прочие пользователи (общественность) могут также проявлять интерес к какой-либо информации о деятельности фирмы. Аудиторы призваны защищать интересы собственников и иных пользователей.

Каждая группа пользователей ставит перед бухгалтерским учетом свои требования. В связи с этим в теории учета исследуются все информационные потребности пользователей, а на практике при представлении отчетности ориентируются лишь на наиболее общие потребности<sup>146</sup>. В полной мере учесть все противоречивые запросы в рамках одной отчетности не представляется возможным. Поэтому отчетность в счетоводстве эклектична, совмещает в себе множество различных теоретических взглядов и трактовок и представляет собой «следствие компромисса интересов участников хозяйственных процессов»<sup>147</sup>, как правило, в пользу наиболее сильных групп.

Основной функцией финансовой отчетности принято считать обеспечение пользователей финансовой информацией, необходимой для принятия экономических решений. Однако М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера в зависимости от степени широты охвата интересов пользователей финансовой отчетности выделяют три ее функции<sup>148</sup>:

- демонстрация отделенного от собственности управления (основная задача отчетности – информирование собственников (инвесторов) об обеспечении сохранности и эффективности управления вложенным капиталом);
- обеспечение информацией процесса принятия решений (основная задача – предоставление основным группам пользователей (как правило, акционерам и кредиторам) полезной обобщенной информации);
- проявление подотчетности одних групп лиц перед другими (основная задача – обеспечение широкого круга лиц разнообразной информацией).

Я.В. Соколов обобщает многообразие интересов лиц, участвующих в хозяйственных процессах, в четыре типа учетных задач:

- обеспечение сохранности имущества;
- обеспечение эффективности управления предприятием;
- выявление экономических и юридических последствий хозяйственных операций;
- перераспределение ресурсов в народном хозяйстве<sup>149</sup>.

В зависимости от среды, в которой эти задачи реализуются, степень значимости каждой из них меняется.

Синтез в едином балансе всех указанных выше функций финансовой отчетности, задач бухгалтерского уче-

та, позволяющих в максимально полном объеме удовлетворить информационные потребности неопределенного круга пользователей, невозможен. Однако счетоводение предполагает проведение всестороннего исследования фактов хозяйственной жизни, теоретически обеспечивая возможность построения множества информационных моделей, позволяющих каждой группе пользователей достигать своих целей. В то же время любая из этих моделей способна наиболее полным образом удовлетворить информационные потребности лишь какой-либо одной группы пользователей, решить лишь какую-либо одну задачу, в ущерб другим.

Не случайно Ж.П. Савари считал, что недостаточно обходиться в учете для всех целей одним балансом и предлагал дифференцированный подход (теория множественности балансов):

- инвентарный баланс – для исчисления прибыли;
- статический баланс – для оценки имущественного положения;
- ликвидационный баланс – для оценки финансовых результатов в случае действительного или предполагаемого прекращения деятельности<sup>150</sup>.

В несколько измененном виде теория множественности балансов применяется не только в счетоводении, но и в современном счетоводстве. В частности, во Франции существует пять основных типов баланса, используемых в системе экономического и финансового анализа различных видов деятельности<sup>151</sup>. Однако в современной трактовке теория множественности балансов выглядит несколько иначе.

В зависимости от расстановки приоритетов в интересах пользователей и соответственно, от определения задач, решаемых при составлении финансовой отчетности, принято выделять статическую, динамическую, органическую, актуарную и иные интерпретации баланса. Основными интерпретациями признаются статическая, направленная на оценку финансового положения, платежеспособности фирмы, и динамическая, направленная на оценку финансового результата от использования вложенного капитала<sup>152</sup>.

Интерпретация баланса предопределяет трактовку и соотношение качественных характеристик финансовой отчетности, принципов ее подготовки, а также содержание учетных категорий. Поэтому модель концептуальных основ бухгалтерского учета можно преобразовать следующим образом:

$$CF = CF_s \vee CF_D ;$$

$$CF_s = \{S, I_s, O_s, Q_s, P_s, C_s\} ;$$

$$CF_D = \{D, I_D, O_D, Q_D, P_D, C_D\} ,$$

где

**S** – статика;

**D** – динамика.

Основными пользователями статической интерпретации баланса являются кредиторы фирмы, а динамической – собственники и администрация. Назначение статического баланса – оценить возможность фирмы на

<sup>146</sup> Пятов М.Л., Смирнова И.А. Цели финансовой отчетности в соответствии с МСФО. // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтера.

<sup>147</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 17.

<sup>148</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 151-165.

<sup>149</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 18-20.

<sup>150</sup> Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 68; Кутер М.И., Гурская М.М. Теория многообразия балансов Ж.П. Савари. // Бухгалтерский учет. – 2003. – №6. – С. 60-61.

<sup>151</sup> Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горецкая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах.- М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – С. 358-359.

<sup>152</sup> Кошкин И.А. Построение бухгалтерского баланса. (Теория баланса). – Л.: Ленгорлит, 1940. – С. 8.

данный момент времени получить посредством реализации (продажи) всех ее активов сумму, необходимую для оплаты ее кредиторской задолженности (с привлечением средств собственника в случае необходимости)<sup>153</sup>. Его задача – оценить имущество предприятия (чистое имущество, свободное от обязательств перед кредиторами; прирост или уменьшение стоимости чистого имущества за период означает прибыль или убыток соответственно)<sup>154</sup>. Основное назначение динамического баланса – непрерывное измерение эффективности хозяйственной деятельности предприятия. Его задача – выявить финансовый результат за отчетный период<sup>155</sup>. Статьи активов и пассивов отражают «нереализованные статьи», потенциал фирмы<sup>156</sup>.

Применительно к учету интеллектуальной собственности можно отметить следующее. Сторонники статической интерпретации баланса изначально не признавали возможность капитализации «услуг нематериального характера» (в т.ч. затрат на приобретение прав на объекты интеллектуальной собственности) вследствие физического отсутствия и невозможности реализации (отсутствия спроса на отдельный объект). Расходы, связанные с такими услугами, относились к «фиктивным» активам<sup>157</sup>.

Впоследствии имело место отступление от чистоты теории и признание возможности капитализации таких расходов в составе активов. В основе данного отступления лежит признание оборотоспособности прав на объекты интеллектуальной собственности в пределах, установленных гражданским законодательством, и принцип объективации (в отношении «экономического имущества»), предполагающий необходимость подтверждения их оборотоспособности посредством возмездных сделок с третьими лицами<sup>158</sup>. При этом основным условием капитализации считалась возможность однозначной индивидуальной оценки объекта, позволяющей сделать вывод о минимальной возможной цене его реализации с целью погашения обязательств. Именно в этом ракурсе будет рассматриваться статическая интерпретация баланса в данной работе.

Таким образом, в рамках статического баланса в сферу интересов кредиторов попадает информация о правах на объекты интеллектуальной собственности в том случае, когда они могут быть использованы для погашения обязательств. При этом интерес представляет интеллектуальная собственность, подлежащая реализации обособленно от иного имущества, условия такой реализации, минимальная сумма, которая может быть выручена, и т.п.

Сторонники динамической интерпретации баланса признают необходимость отражения в балансе любых фактических вложений капитала в активы фирмы, вне зависимости от формы юридического контроля над ними<sup>159</sup>. В связи с этим неупотребленные «нематериальные

услуги посредством капитализации подлежат отражению в составе активов, при условии, что они используются в деятельности фирмы и способны принести ей доход в будущем (оказывают влияние на финансовый результат)<sup>160</sup>. Следовательно, капитализации с последующим распределением по периодам подлежат все затраты, связанные с объектами интеллектуальной собственности, осуществление которых приводит в будущем к получению экономической пользы<sup>161</sup>.

Таким образом, в рамках динамического баланса в сферу интересов собственников и администрации попадает информация о вложениях капитала в интеллектуальную собственность, об их доходности, об условиях и возможностях текущего и потенциального их использования, о необходимости будущих вложений в интеллектуальную собственность, о получаемых в результате ее использования преимуществах и т.п.

Сторонники органической интерпретации баланса, так же, как и сторонники статической интерпретации, основную задачу видят в определении размера имущества, но с позиций его репродуктивной стоимости или стоимости воспроизводства, что, по их мнению, исключает фиктивную прибыль от увеличения стоимости имущества и способствует повышению достоверности оценки финансового результата<sup>162</sup>. При этом капитализации подлежат любые затраты, связанные с интеллектуальной собственностью, если они входят в репродуктивную стоимость фирмы (способствуют сохранению ее производственной мощности, экономического потенциала, как минимум, на прежнем уровне), вне зависимости от возможности их однозначной индивидуальной оценки.

Таким образом, органическая интерпретация баланса предполагает представление пользователям (собственникам, администрации и кредиторам) информации о затратах на интеллектуальную собственность, способных обеспечивать сохранение экономического потенциала фирмы, а также о сумме вложений, необходимых для сохранения преимуществ, обеспечиваемых доступом к интеллектуальной собственности, на прежнем уровне.

Сторонники актуарной интерпретации баланса полагают, что основная задача баланса состоит в том, чтобы оценить стоимость фирмы, ее имущества в целом, ее биржевую оценку<sup>163</sup>. При этом актив баланса призван отражать стоимостную оценку всех слагаемых успешной (либо неуспешной) деятельности фирмы, вне зависимости от их отчуждаемости и возможностей индивидуальной оценки, вне зависимости от форм контроля и т.п. Подобный подход, по сути, предполагает регулирование разницы между суммированной рыночной оценкой отчуждаемого имущества фирмы и ее биржевой стоимостью (либо дисконтированной оценкой чистых денежных потоков, которые могут быть получены от вложенного в приобретение фирмы капитала в будущем) за счет стоимо-

<sup>153</sup> Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 44.

<sup>154</sup> Бетге Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. – М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2000. – С. 10.

<sup>155</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 424.

<sup>156</sup> Бетге Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. – М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2000. – С. 15.

<sup>157</sup> Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр./Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 60-62.

<sup>158</sup> Бетге Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. – М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2000. – С. 11.

<sup>159</sup> Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр./Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 70.

<sup>160</sup> Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 72-74; Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. – М.: «Экономическая жизнь», 1926. – С. 243.

<sup>161</sup> Бетге Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. – М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2000. – С. 17.

<sup>162</sup> Бетге Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. – М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2000. – С. 18-19; Кошкин И.А. Построение бухгалтерского баланса. (Теория баланса). – Л.: Ленгорлит, 1940. – С. 81.

<sup>163</sup> Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр./Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 87-91.

стной оценки нематериальных активов фирмы и, прежде всего, ее интеллектуальной составляющей.

Таким образом, актуарная интерпретация баланса представляет пользователям (прежде всего, потенциальным инвесторам) стоимостную оценку интеллектуальной и физической составляющих капитала фирмы, оценку рынком потенциальной возможности этих составляющих генерировать будущие денежные потоки и окупить вложенный в приобретение фирмы капитал. Собственникам такая интерпретация позволяет спрогнозировать стоимость их доли в капитале фирмы и финансовый результат от ее уступки, а также оценить долгосрочный эффект от инвестирования капитала.

Исходя из представленной палитры интересов в части информации относительно интеллектуальной собственности, основная функция финансовой отчетности мыслится как обеспечение различных пользователей разнообразной информацией, посредством как традиционно применяемых отчетов, так и тех, что еще предстоит разработать. Вместе с тем, ни одна из интерпретаций отчетности не позволяет в полной мере удовлетворить информационные запросы всех групп пользователей, в равной степени эффективно решить все учетные задачи. Поэтому каждая из этих интерпретаций решает свою задачу:

- статический баланс – оценка интеллектуальной собственности с позиции обеспечения исполнения обязательств фирмы;
- динамический баланс – с позиции генерирования будущих доходов от ее использования;
- органический баланс – с позиции обеспечения сохранения производительного потенциала фирмы;
- актуарный баланс – с позиции влияния на биржевую стоимость фирмы.

Названные интерпретации, по сути, ориентированы в большей степени на три основные группы пользователей: администрация, а также собственники и кредиторы, как действительные, так и потенциальные. При этом основным критерием качества финансовой отчетности представляется ее полезность для принятия управленческих решений.

Следуя положениям международного стандарта ISO 8420 «Управление качеством и обеспечение качества. Словарь», качество – это совокупность характеристик объекта, относящихся к его способности удовлетворять установленные и предполагаемые потребности. Таким образом, качественной можно считать финансовую отчетность, способную удовлетворить потребности в информации пользователей отчетности<sup>164</sup>.

Перечень, классификация и толкование качественных характеристик финансовой отчетности разнятся в различных концептуальных основах. Так, Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России от 29.12.1997 предусматривает, что отчетность должна соответствовать трем основным критериям, обеспечивающим ее полезность: уместность, надежность и сравнимость (п. 6). При этом в двух первых критериях выделен ряд составляющих элементов. М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера выделяют 17 качественных характеристик финансовой отчетности и проводят сравнительный анализ их закрепления в документах, отражающих концептуальные основы бухгалтерского учета и подго-

товленных специальными организациями в разное время в США, Великобритании, Австралии, Новой Зеландии, а также Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности<sup>165</sup>.

Отличия в составе и группировке качественных характеристик финансовой отчетности в различных концептуальных основах объясняются множеством факторов, среди которых можно отметить, прежде всего, различия в понимании функции отчетности, различия в ее интерпретации, различия в оценке приоритетных потребностей пользователей, а также различия в подходах к толкованию самих качественных характеристик. Анализ данных различий в целях настоящего исследования представляется нецелесообразным. Необходимо сформулировать лишь наиболее значимые качественные характеристики финансовой отчетности, которые отвечают целям пользователей, функциям отчетности и решаемым в ней учетным задачам, а потому положены в основание разработки учетной модели для интеллектуальной собственности (см. рис. 1).

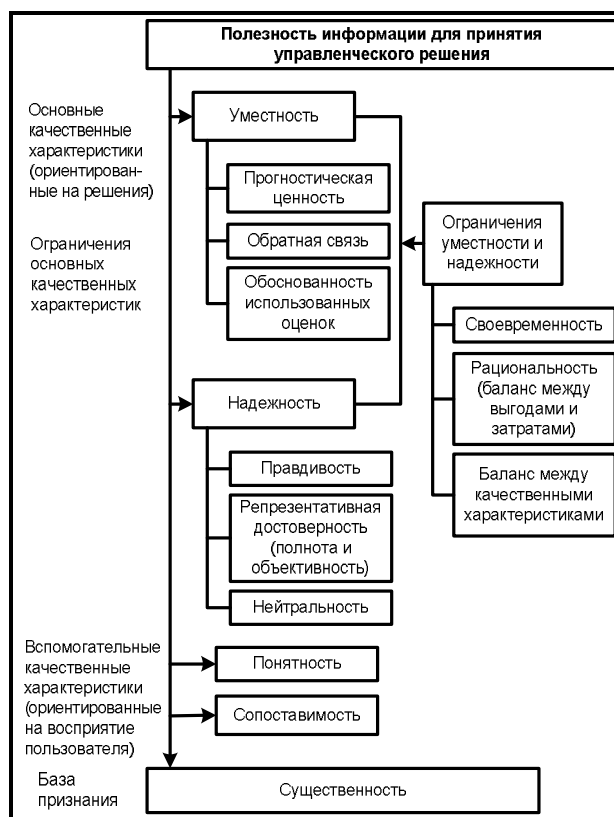


Рис. 1. Качественные характеристики финансовой отчетности

Основными качественными характеристиками финансовой отчетности являются ее уместность и надежность. К вспомогательным относятся понятность и сопоставимость. Базой для принятия решения о представлении информации в отчетности является ее существенность.

Информация считается уместной, если она влияет на экономические решения пользователей и помогает им оценить прошлые, настоящие или будущие события либо исправить прежние оценки. При этом прогностическая ценность выражается в том, что финансовая ин-

<sup>164</sup> Савин И.А. Показатели качества бухгалтерского учета. // Методология и организация учета и экономического анализа в условиях рыночной экономики. Сб. научн. статей. / Под ред. Л.Т. Гиляровой. – М.: Современная экономика и право, 2004. – 216 с. – С. 169.

<sup>165</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 197.

формация должна выступать достаточно надежной основой для оценки будущих перспектив работы фирмы с позиций интересов пользователей; обратная связь проявляется в возможности пользователей оценить правильность и скорректировать прежде сделанные прогнозы; обоснованность использованных оценок отражает необходимость раскрытия в отчетности природы представленных в ней показателей, обстоятельств, обусловивших принятие тех или иных решений по их представлению и раскрытию, и иных необходимых комментариев.

Информация надежна, если пользователи могут на нее положиться как на отображающую без существенных искажений и предубежденности все значимые факты хозяйственной жизни организации. При этом правдивость финансовой информации предполагает наличие подтверждающих ее доказательств, ее непротиворечивости и отсутствие необоснованных оценок. Репрезентативная достоверность требует полного (в соответствии с поставленными учетными задачами) и объективного (без намеренных искажений) отражения фактов хозяйственной жизни, исходя из их экономического содержания и условий хозяйствования. Нейтральность информации выражается в том, что она свободна от предубеждений, не оказывает влияния на принятие решения с целью достижения заранее определенного результата.

Уместность и надежность информации имеют ряд ограничений. Требования своевременности, рациональности (баланса между выгодами и затратами) и достижения баланса между качественными характеристиками ограничивают степень надежности финансовой информации с позиции времени на ее подготовку, затрат по ее сбору и анализу, необходимости выбора между разными требованиями с целью обеспечения ее уместности. Вместе с тем, низкая степень надежности информации ставит под сомнение ее уместность.

Эффект финансовой информации для пользователя определяется ее понятностью, т.е. воспринимаемостью пользователем, обладающим определенным уровнем знаний, а также сопоставимостью, т.е. сравнимостью отраженных в ней одних экономических явлений с другими или с аналогичными, но имевшими место в другое время.

Требование существенности вводит ограничение на информацию, отражаемую в финансовой отчетности. Информация должна быть структурирована и представлена в отчетности таким образом, чтобы иметь значение для пользователей. Представленные показатели и описания должны быть достаточно велики или достаточно важны, чтобы влиять на решения пользователей. При этом существенность оценивается в рамках поставленной бухгалтерской задачи.

Решение бухгалтерских задач и формирование финансовой информации, отвечающей рассмотренным качественным характеристикам, осуществляется посредством использования принципов бухгалтерского учета, заложенных в основу его регулирования и формирующих его методологию.

Принцип – основное исходное положение какой-либо теории. Как отмечают Р. Энтони и Дж. Рис, «слово принцип используется для обозначения общего закона или правила, принятого или объявленного как руководство к действию; согласованная позиция или основа поведения или практики»<sup>166</sup>. Принципы бухгалтерского

учета в том или ином составе и объеме сформулированы и раскрыты в различных концептуальных основах бухгалтерского учета. В России принципы учета как основные допущения и требования, подлежащие обязательному соблюдению заложены в основу методологических предписаний Федерального закона от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и нормативных актов МФ РФ.

1. Закон устанавливает требования единства оценки имущества, обязательств и хозяйственных операций (в рублях), имущественной обособленности (по критерию собственности), непрерывности учета, ведения учета посредством двойной записи, непротиворечивости учетных данных, полноты и своевременности ведения учета (ст. 8); последовательности применения учетной политики организации (п. 4 ст. 6); обязательного документирования подлежащих отражению в учете фактов хозяйственной жизни (ст. 9).
2. П. 10 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом МФ РФ от 29.07.1998 №34н, дополняет перечень требований, выдвигаемых законом, допущениями непрерывности деятельности организации и временной определенности фактов хозяйственной жизни, а также требованиями осмотрительности, приоритета содержания перед формой и рациональности.
3. П. 6 и 7 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», утвержденного приказом МФ РФ от 09.12.1998 №60н, дают нормативное определение названных допущений и требований.

Современная нормативно закрепленная трактовка принципов бухгалтерского учета является одной из возможных интерпретаций множества научных разработок в этом направлении по состоянию на сегодняшний день. Принципы учета широко освещены в трудах Б. Нидлза, Х. Андерсона и Д. Колдуэлла<sup>167</sup>, Р. Энтони и Дж. Риса<sup>168</sup>, М.Р. Мэтьюса и М.Х.Б. Переры<sup>169</sup>, Й. Бетге<sup>170</sup>, В.В. Ковалева<sup>171</sup>, В.Д. Новодворского<sup>172</sup>, Я.В. Соколова<sup>173</sup> и др.

Состав принципов, их формулировки, группировка и некоторые аспекты их интерпретации в работах разных авторов различаются.

Например, В.В. Ковалев выделяет постулаты и принципы бухгалтерского учета. К числу первых относятся базовые предпосылки относительно экономической среды, декларируемые аксиоматически:

- имущественная и правовая обособленность;
- непрерывность деятельности;
- отчетный период;
- меновые рыночные операции;
- монетарная квантифицируемость.

Под принципами понимаются общепринятые базовые соглашения относительно правил признания, измерения и представления фактов хозяйственной жизни, отражаемых в системе бухгалтерского учета. Они подразделяются на три группы:

<sup>167</sup> Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с.

<sup>168</sup> Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

<sup>169</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник./ Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

<sup>170</sup> Бетге Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. – М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2000. – 454 с.

<sup>171</sup> Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.

<sup>172</sup> Новодворский В.Д., Марин В.В. Принцип сохранения капитала в отечественном бухгалтерском учете. // Бухгалтерский учет. – 2002. – №18. – С. 58-60.

<sup>173</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

<sup>166</sup> Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1993. – С. 19.



- связанные с первичными данными (документирование и регистрация, полнота, своевременность);
- связанные с процедурами переработки данных в системе бухгалтерского учета (приоритет содержания над формой, временная определенность фактов хозяйственной деятельности, соответствие доходов и расходов, консерватизм, последовательность применения учетной политики);
- связанные с публичной отчетностью (объективность, раскрытие, унифицированность)<sup>174</sup>.

М.И. Кутер выделяет:

- принципы-допущения (непрерывность деятельности, имущественная обособленность, учет по методу начислений, последовательность применения учетной политики);
- принципы-требования (полнота, своевременность, осмотрительность, приоритет содержания перед формой, непротиворечивость, рациональность);
- принципы-правила (денежный измеритель, документальное оформление, отражение на бухгалтерских счетах двойной записью, балансовое обобщение, инвентаризация, обобщение отчетностью);
- принципы практики (учетный период, учет по себестоимости, реализация)<sup>175</sup>.

Я.В. Соколов отходит от устоявшихся формулировок и выделяет следующие принципы счетоведения:

- целостности;
- самостоятельности;
- регистрации;
- непрерывности;
- идентификации;
- квантифицируемости;
- относительности;
- дополнительной;
- контроля (верифицируемости);
- непротиворечивости;
- ясности;
- интерпретируемости;
- коммуникации<sup>176</sup>.

Из Словаря русского языка С.И. Ожегова следует, что слово «принцип» имеет две трактовки: объективную (основное положение) и субъективную (убеждение в чем-то). В связи с этим, хотя объективная трактовка принципов бухгалтерского учета и не противоречит субъективной, необходимо учитывать относительный характер их правильности и влияние этой относительности на содержание учетной информации.

В целом состав, формулировка, группировка и интерпретация принципов бухгалтерского учета зависят от принятой учетной теории. Как отмечает Я.В. Соколов, «принципы бухгалтерского учета не существовали вечно и не будут вечно существовать. Они меняются»<sup>177</sup>. При этом принципы предопределяют решение любой задачи бухгалтерского учета и понимание степени действительной реальности учетных объектов в зависимости от понимания принципов, с помощью которых эта реальность формируется.

В связи с этим для целей настоящего исследования целесообразно рассмотреть принципы бухгалтерского учета применительно к концепции учета интеллектуальной собственности с точки зрения статической и

динамической интерпретации баланса. При этом принципы можно разделить на три группы.

1. Принципы, связанные с субъектом, от имени которого ведется учет (самостоятельность, непрерывность деятельности).
2. Принципы, связанные с организацией системы учета (целостность, относительность, дополнительность). При этом система учета – «набор элементов (счетов) и взаимосвязей между ними (корреспонденций)»<sup>178</sup>.
3. Принципы, связанные с ведением учета (регистрация, консерватизм).

Принцип самостоятельности предполагает обособленность организации как хозяйствующей единицы. Он позволяет обнаружить контуры предприятия:

- территорию;
- имущество;
- счета;
- агентские и корреспондентские связи;
- пользователей отчетности и т.п.<sup>179</sup>

В статическом балансе учитываются все имущество и обязательства, включая личное имущество владельца фирмы и его долги, постольку, поскольку претензии кредиторов распространяются на профессиональное и личное имущество владельца фирмы. В этом смысле наблюдается «неделимость имущества» фирмы<sup>180</sup>. Обособленность в статическом балансе проявляется в построении актива по критерию собственности (в состав активов включается только то, что принадлежит организации на праве собственности и может быть продано или иным образом обращено в погашение долгов)<sup>181</sup>. В связи с этим отражению в статическом балансе подлежат лишь «юридически подтвержденные» объекты интеллектуальной собственности (в отношении которых организация обладает исключительными правами, подтвержденными охраняемыми документами). Вложения в объекты, не защищенные юридически, должны списываться на текущие затраты, их нельзя капитализировать<sup>182</sup>.

В динамическом балансе самостоятельность проявляется в обособленности фирмы от ее владельцев. Согласно правилу, введенному И. Ванье, «счетоводство всегда ведется от имени хозяйства, а не собственника этого хозяйства»<sup>183</sup>. В актив баланса включается только вложенное имущество, участвующее в формировании финансового результата, т.е. профессиональное имущество владельца фирмы, как его определял Ж. Савари. Личное имущество и обязательства владельца в балансе фирмы не учитываются, поскольку, по общему правилу, владельцы отвечают по долгам фирмы только в пределах своих вкладов. Отражению в балансе подлежат затраты на приобретение или создание нематериальных активов, которые капитализируются и распределяются (амортизируются) по времени. При этом юридический статус прав фирмы в отношении объекта интеллектуальной собственности определяющего зна-

<sup>178</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 31.

<sup>179</sup> Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горещая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – С. 185.

<sup>180</sup> Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 50.

<sup>181</sup> Кутер М.И., Гурская М.М. Теория многообразия балансов Ж.П. Савари. // Бухгалтерский учет. – 2003. – №6. – С. 60.

<sup>182</sup> Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 124-125.

<sup>183</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 32.

<sup>174</sup> Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. – М.: Финансы и статистика, 2004. – С. 167-173.

<sup>175</sup> Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2003. – С. 78-84.

<sup>176</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 31-41.

<sup>177</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 41.

чения не имеет, основным критерием признания является наличие экономического контроля над извлекаемыми выгодами от применения объекта<sup>184</sup>.

Принцип непрерывности деятельности сводится к допущению, что предприятие, однажды возникнув, будет существовать вечно. Предположение о продолжении деятельности позволяет отказаться от переоценки, осуществлять распределение затрат во времени и т.п. При ликвидации фирмы активы получают ту цену, которая будет за них заплачена.

В классическом варианте статического баланса принцип непрерывности деятельности не используется. Статика ликвидации требует, чтобы баланс определял способность фирмы к исполнению своих обязательств именно для случая ликвидации, исходя из индивидуальной оценки активов по цене возможной реализации<sup>185</sup>. Однако позднее, с развитием представлений о балансе «фиктивной ликвидации» (Ж. Савари, Г. Симон), возникли предпосылки для статике продолжения. У Ж. Савари она представлена как опровержимое предположение об отсутствии у фирмы угрозы банкротства и наличии оснований для оценки активов по исторической оценке. У Г. Симона статика продолжения определяет активы как совокупность объектов, необходимых для будущей деятельности, имеющих достоверную оценку и способных к отчуждению, а также предписывает оценивать по цене приобретения объекты производственной деятельности длительного пользования. Именно статика продолжения послужила основой для признания возможности капитализации затрат на объекты интеллектуальной собственности, ценность которых с позиции статике ликвидации сомнительна<sup>186</sup>.

В динамическом балансе принцип непрерывности деятельности реализуется в полном объеме. Активы понимаются как элементы вложенного и еще не потребленного капитала, к ним относятся любые объекты, обеспечивающие извлечение дохода, вне зависимости от формы юридического контроля над ними. Активы не переоцениваются, обесценение активов при снижении их рыночной стоимости не рассматривается (историческая оценка сохраняется до момента реализации актива), затраты распределяются во времени и т.п. Динамический баланс обеспечивает возможность для отражения непотребленных нематериальных услуг, в которые вложен капитал, посредством капитализации, рекапитализации и декапитализации фактически понесенных затрат<sup>187</sup>.

Принцип целостности, сформулированный Я.В. Соколовым, предполагает, что «учетные данные представляют единую систему, заданную в интересах управления хозяйственными процессами»<sup>188</sup>. При этом элементы, которые не соответствуют интересам управления и не могут влиять на процессы, должны быть изъяты из системы учета как излишние. Функциони-

рующие элементы должны быть связаны между собой и взаимообуславливать друг друга.

В статическом балансе находит отражение система учета, ориентированная на оценку платежеспособности фирмы. При этом в составе активов признаются лишь объекты, находящиеся в абсолютном господстве фирмы (исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, способные к отчуждению отдельно от других активов и имеющие достоверную оценку), а в составе пассивов – связанные с этими объектами обязательства (источники). При этом, поскольку источники поступления объектов не имеют значения, капитал фирмы увеличивается в случае их безвозмездного получения. Капитал фирмы уменьшается при осуществлении затрат в объекты, не отвечающие приведенным требованиям (затраты признаются убытками).

В динамическом балансе находит отражение система, ориентированная на оценку эффективности вложения капитала. Актив и пассив баланса демонстрируют стадии кругооборота капитала. В составе активов признаются понесенные затраты, обеспечивающие извлечение доходов в будущем, которые станут расходами, вне зависимости от форм юридического контроля над объектами (любой объем прав на объекты интеллектуальной собственности, используемый в предпринимательской деятельности), а в пассиве – соответствующие им поступления, которые станут затратами. При этом капитал фирмы отражает фактическую величину вложений владельцев с поправкой на сформированный за период деятельности результат от его использования.

В силу принципа относительности данные системы учета несут не абсолютно точный, а условно точный характер. При этом Я.В. Соколов объясняет условную точность методологическими, инвентарными и стохастическими причинами<sup>189</sup>. Математическим выражением принципа относительности, как отмечал А.П. Рудановский, является принцип двойственности, понимаемый как связанное противоположение<sup>190</sup>. Двойственность проявляется в возможности рассмотрения фактов хозяйственной жизни с позиции экономики и права, динамики и статике, положительных и отрицательных изменений<sup>191</sup>. При этом результаты рассмотрения будут различными, каждый из них можно признать правильным лишь условно.

Примером проявления принципа относительности в статическом балансе можно признать условность применения цен возможной реализации для оценки степени покрытия активами фирмы ее обязательств, поскольку в случае реальной ликвидации активы получают ту цену, которая реально будет за них заплачена. Для исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности это особенно важно, поскольку в силу их уникального характера, отсутствия активного рынка и т.п. прогноз их цены на момент ликвидации носит весьма приблизительный характер.

Принцип относительности в динамическом балансе проявляется, в частности, в несопоставимости оценок между аналогичными объектами, принятыми к учету в

<sup>184</sup> Кутер М.И., Гурская М.М. Теория многообразия балансов Ж.П. Савари. // Бухгалтерский учет. – 2003. – №6. – С. 61; Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 73.

<sup>185</sup> Бетге Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. – М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2000. – С. 10.

<sup>186</sup> Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 62, 73.

<sup>187</sup> Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 74-77.

<sup>188</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 31.

<sup>189</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 37-38.

<sup>190</sup> Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения. – М.: Московский коммерческий институт, 1913. – С. VI.

<sup>191</sup> Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством. – Л.: «Экономическое образование», 1928. – С. 41; Галаган А.М. Основы общего счетоведения. – М.: Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – С. 145.

разное время, а также в отсутствии соответствия между исторической и рыночной стоимостью объекта. В то же время реальная стоимость прав на объекты интеллектуальной собственности в значительной степени определяется именно рыночными тенденциями, резкое изменение которых может привести к полному обесценению объекта.

Принцип дополнительности предполагает, что чем более точно количественно измерен один показатель, тем менее точно измерен другой, связанный с ним<sup>192</sup>. В статическом балансе чем точнее оценивается стоимость имущества, тем менее точной оказывается оценка финансового результата и / или капитала, поскольку на его величину оказывает влияние не только хозяйственная деятельность организации, но и динамика оценки ее активов. В динамическом балансе стремление сохранить чистоту финансового результата (капитала) приводит к снижению точности и объективности оценки имущественного комплекса предприятия.

Принцип регистрации состоит в фиксации всех фактов хозяйственной жизни в принятой системе учета. При этом регистрация как следствие квалификации фактов хозяйственной жизни предполагает осмысление признаков и характеристик фактов и их отражение на счетах учета. Каждый факт хозяйственной жизни может быть рассмотрен с позиции его юридического и экономического содержания. Информация о факте представлена в первичных документах (правило В. Швайкера: нет документа, нет бухгалтерской записи). Момент возникновения факта хозяйственной жизни, как правило, не совпадает с моментом его регистрации. Факт хозяйственной жизни отражается в определенной стоимостной оценке (в денежном выражении). Регистрация фактов проверяется посредством инвентаризации и колляции.

Для статического баланса принцип регистрации проявляется не только в существенной роли юридических критериев при квалификации фактов хозяйственной жизни, в применении рыночных оценок, в отражении на определенном моменте времени (имущественное положение демонстрируется на отчетную дату) и т.п. Основным методом проверки реальности баланса признается инвентаризация, поскольку баланс, как сформулировал И.Ф. Шерр, «формально представляет собой преобразование инвентаря»<sup>193</sup>. При этом инвентаризация носит дискретный характер. Однако инвентаризация, предполагающая «наблюдение в натуре»<sup>194</sup>, в чистом виде не применима к интеллектуальной собственности. Инвентаризационная опись нематериальных активов может рассматриваться только как первичный документ, оформляющий результаты проверки наличия охранных документов и своевременности их отражения в учете.

Для динамического баланса характерна регистрация фактов хозяйственной жизни на основе экономических критериев с использованием исторической оценки и отражением в определенном учетном периоде (формирование финансового результата иллюстрируется за отчетный период). Реальность баланса проверяется посредством колляции, поскольку баланс представляет собой, по выражению Е. Леотей и А. Гильбо, «синтез не-

закрывшихся счетов»<sup>195</sup>, что означает его разрыв с инвентарем. Именно колляция как «взаимный контроль действий лиц, занятых в хозяйстве»<sup>196</sup>, рассматривается как единственно возможный вариант проверки реальности данных ряда статей баланса (активов, понимаемых как расходы будущих периодов, амортизации и т.п.). Проверка правильности регистрации фактов хозяйственной жизни, связанных с правами на объекты интеллектуальной собственности, не подтвержденными охранными документами, без применения колляции неэффективна.

Кроме того, регистрация предполагает соотнесение факта хозяйственной жизни с определенным отчетным периодом, т.е. выбор момента, к которому относится и с которым идентифицируется факт. При этом выделяют два метода идентификации: кассовый метод и метод начислений.

В статическом балансе момент реализации определяется по методу начисления (с ориентиром на момент перехода права собственности). Более того, в нем находят отражение права и обязательства, вытекающие из заключения договоров. В отношении доходов и расходов симметричность не соблюдается, и они признаются по мере возникновения.

В динамическом балансе момент реализации определяется по кассовому методу. В то же время затраты формируются исходя из возникновения обязательств (начисляются), расходы – когда они включаются в себестоимость. Доходам отчетного периода ставятся в соответствие расходы, с помощью которых эти доходы были получены, посредством распределения затрат по периодам. При этом в балансе отражаются только фактические поставки и выплаты, вытекающие из выполнения договоров.

Принцип консерватизма сводится к осмотрительности, «чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы – занижены»<sup>197</sup>. В статическом балансе принцип консерватизма предполагает принятие во внимание потенциальных потерь в отношении еще не реализованных активов (они сразу же списываются на убытки)<sup>198</sup>. Обесценение (амортизация) актива оценивается по наибольшей из возможных оценок. При этом расходы, потенциально сформированные в данном отчетном периоде, не должны относиться на будущие отчетные периоды. Как писал А.К. Рощаховский: «оценку актива лучше преуменьшить, чем преувеличить... Такая осторожная оценка актива, понижающая его действительную стоимость, имеет целью вселять уверенность, что в нем не только нет дутых и не существующих ценностей, но что на него перенесена даже часть возможных убытков будущих лет»<sup>199</sup>.

В приведенной трактовке принцип консерватизма, по мнению Я.В. Соколова, вступает в противоречие с принципом непрерывности деятельности<sup>200</sup>. Однако, как

<sup>195</sup> Леотей Е., Гильбо А. Общие руководящие начала счетоведения. – М.: Макиз, 1924. – С. 338.

<sup>196</sup> Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1988. – С. 256.

<sup>197</sup> Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горецкая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – С. 179.

<sup>198</sup> Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 80.

<sup>199</sup> Рощаховский А.К. Балансы акционерных предприятий. – СПб, 1910. – С. 11.

<sup>200</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 46.

<sup>192</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 38.

<sup>193</sup> Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. – М.: «Экономическая жизнь», 1926. – С. 113.

<sup>194</sup> Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1988. – С. 190.

отмечено выше, для классического варианта статического баланса принцип непрерывности деятельности неприменим. Статика продолжения предполагает применение принципа консерватизма в обоснование оценки актива по наименьшей стоимости из себестоимости и цены возможной реализации, т.е. при признании обесценения актива и анализе возможности фирмы продолжать свою деятельность в сложившихся обстоятельствах. Таким образом, как нам представляется, речь идет не столько о противоречии, сколько о специфическом толковании двух названных выше принципов в рамках концепции статического баланса.

Применительно к учету интеллектуальной собственности, помимо общих следствий, принцип консерватизма имеет еще и специфические следствия. В частности, именно ссылкой на необходимую осторожность обосновывается включение в состав нематериальных активов в статическом балансе только статей, которые можно однозначно оценить, которые отделимы от других активов (в т.ч. при определении оценки) и способны к обращению. В связи с этим капитализации не подлежат гудвил, затраты по НИОКР, результат которых не является объектом исключительных прав («юридически не подтвержден»), и т.п.<sup>201</sup>

В динамическом балансе оценка актива по продажной цене производится только после реализации актива. Капитализация затрат, а также амортизация как распределение капитализированных затрат во времени осуществляются исходя из предполагаемой будущей доходности актива. Кроме того, принцип консерватизма предполагает определение момента реализации по моменту оплаты<sup>202</sup>. Доходы, потенциально сформированные в данном отчетном периоде, должны быть показаны в том отчетном периоде, в котором они будут реализованы. В приведенной трактовке принцип консерватизма не вступает в противоречие с принципом непрерывности деятельности, поскольку предполагает сохранение исторической оценки до момента реализации актива, сохранение принятого подхода к распределению затрат во времени и т.п.

Применительно к учету интеллектуальной собственности можно отметить, что динамический баланс не предусматривает ограничений для капитализации затрат на любые права на объекты интеллектуальной собственности при условии, что они обеспечивают получение доходов в будущих отчетных периодах. Однако затраты должны предполагать вложения капитала (безвозмездно полученные права активами не признаются<sup>203</sup>). Капитализация затрат, не способных обеспечить приток доходов в будущем, не допускается. Амортизация осуществляется исходя из срока извлечения дохода от использования актива.

Итак, интерпретация принципов бухгалтерского учета в зависимости от поставленных задач формирования учетной информации может быть различной. В результате в бухгалтерском учете всегда имеется множественность вариантов отражения одного и того же факта хозяйственной жизни. Именно поэтому Я.В. Со-

колов отмечает, что «принципы – это некий набор возможностей в решении той или иной задачи»<sup>204</sup>. При этом выбор одного из вариантов можно рассматривать как методологическую задачу и предмет профессионального суждения бухгалтера.

Помимо принципов бухгалтерского учета, необходимо отметить две наиболее существенные для настоящего исследования концепции бухгалтерского учета: концепция приоритета содержания перед формой, а также концепция достоверного и добросовестного взгляда. Названные концепции тесно связаны между собой, но не тождественны.

Концепция приоритета содержания перед формой может быть объяснена с позиции теории информационных слоев, разработанной Я.В. Соколовым. Каждый факт хозяйственной жизни имеет юридические и экономические характеристики, которые призван отражать бухгалтерский учет. Но в большинстве случаев эти характеристики могут не совпадать. Поэтому при отражении факта хозяйственной жизни в бухгалтерском учете в большей степени необходимо ориентироваться на экономическое содержание факта и условия хозяйствования, нежели на его юридическую форму.

Однако содержание данной концепции определяется тем, что рассматривать как форму, а что – как содержание. В частности, приводя пример действия принципа преобладания сущности над формой, МСФО фактически при определении критерия отражения имущества в активе заменяет право собственности на право пользования имуществом<sup>205</sup>, что является чисто юридической интерпретацией.

Применительно к интеллектуальной собственности можно отметить, что трактовка сущности и формы определяется принятой интерпретацией баланса. Для статического баланса правовая сущность факта хозяйственной жизни определяет его экономическое содержание, а значит, не может рассматриваться только как юридическая форма. Именно термин «исключительные права» характеризует с точки зрения юридического содержания экономическую сущность правоотношений по поводу интеллектуальной собственности<sup>206</sup>. Только исключительное право отражает наиболее полную форму господства над объектом, обеспечивая абсолютную возможность его обладателю использовать принадлежащий ему актив в погашение обязательств. Таким образом, в статическом балансе применительно к нематериальным активам под сущностью следует понимать их оценку с позиции платежеспособности, а под формой – правовую форму фактов хозяйственной жизни в отношении этих активов (виды юридических фактов, результатом которых является получение фирмой исключительных прав, виды источников поступления исключительных прав и т.п.).

В динамическом балансе экономическое содержание операции не ставится в соответствие ее правовой сущности. Любая форма легального доступа к объекту интеллектуальной собственности обеспечивает либо монополию (олигополию) на введение объекта в хозяйственный оборот, генерирующую доходы и создающую

<sup>201</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 430-431; Бетге Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. – М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2000. – С. 11.

<sup>202</sup> Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 80.

<sup>203</sup> Пятов М.Л. Теории баланса и их значение для практики // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров.

<sup>204</sup> Соколов Я.В. Правила и принципы в бухгалтерском учете: что важнее? // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров.

<sup>205</sup> Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке. – М.: Аскери-АССА, 1999. – С. 39.

<sup>206</sup> Дозорцев В.А. Понятие исключительного права. // Юридический мир. – 2000. – №6. – С. 34.

мощный экономический ресурс, либо осуществление иных действий, позволяющих получить доход (сократить издержки). Применительно к нематериальным активам в динамическом балансе сущность следует понимать как их оценку с позиции эффективности вложений капитала, а форму – как правовую форму таких вложений (получение исключительных или неисключительных прав на объект, приобретение или создание и т.п.).

Таблица 3

**СОБЛЮДЕНИЕ ДОСТОВЕРНОСТИ И ДОБРОСОВЕСТНОСТИ ПРИ ОТРАЖЕНИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В СТАТИЧЕСКОМ И ДИНАМИЧЕСКОМ БАЛАНСЕ**

Права на объекты интеллектуальной собственности	Отражение в составе нематериальных активов (НМА)			
	Статический баланс		Динамический баланс	
	Достоверность	Добросовестность	Достоверность	Добросовестность
<b>1. Включенные в состав НМА нормативным актом</b>				
• отвечающие только критериям активов статического баланса	+	+	+	-
• отвечающие только критериям активов динамического баланса	+	-	+	+
• отвечающие критериям активов как статического, так и динамического баланса	+	+	+	+
• не отвечающие критериям активов ни статического, ни динамического баланса	+	-	+	-
<b>2. Не включенные в состав НМА нормативным актом</b>				
• отвечающие только критериям активов статического баланса	-	+	-	-
• отвечающие только критериям активов динамического баланса	-	-	-	+
• отвечающие критериям активов как статического, так и динамического баланса	-	+	-	+
• не отвечающие критериям активов ни статического, ни динамического баланса	-	-	-	-

Концепцию достоверного и добросовестного взгляда можно сформулировать следующим образом. Достоверный взгляд предполагает, что вся информация представлена в строгом соответствии с требованиями действующих нормативных документов (правдивость). Добросовестный взгляд продиктован тем, что бухгалтер, благодаря своему профессиональному суждению, может и должен сформировать данные, максимально соответствующие действительности (реальность). Правдивость и реальность баланса часто противопоставляются друг другу, что ставит перед бухгалтером задачу поиска компромисса. Противоречие между правдивостью и реальностью, по выражению Я.В. Соколова и М.Л. Пятова, «согласно закону и здравому смыслу должно решаться в пользу добросовестности»<sup>207</sup>. Если профессиональное мнение бухгалтера относительно методологии отражения в учете фактов хозяйственной жизни расходится с предписаниями нормативных документов, следует отступить от этих предписаний, обосновав и

<sup>207</sup> Соколов Я.В., Пятов М.Л. Достоверный и добросовестный взгляд на бухгалтерскую информацию // Бухгалтерский учет. – 2007. – №5. – С. 56.

раскрыв свою позицию в пояснениях к отчетности организации.

Правдивость баланса определяется соблюдением норм действующего бухгалтерского законодательства, а его реальность тесно связана с принятой интерпретацией (см. табл. 3).

Например, критериям статического баланса не отвечает включение согласно п. 4 ПБУ 14/2000 в состав нематериальных активов исключительных прав на наименование места происхождения товаров, а критериям динамического баланса – принятие к учету нематериальных активов, поступивших безвозмездно. В результате отчетная информация будет достоверной, но не добросовестной. В то же время отражение в составе нематериальных активов прав на ноу-хау может удовлетворять критериям как статического, так и динамического баланса, но не предусмотрено п. 4 ПБУ 14/2000. В этом случае отступление от требований ПБУ 14/2000 обеспечит формирование добросовестной информации.

Концепция учета интеллектуальной собственности требует определения понятия активов вообще и нематериальных активов в частности.

Понятие «активы» противоречиво и в разное время имело разное значение (различную семантическую интерпретацию).

Традиционно под активом понималось имущество, которое находится в собственности фирмы (либо можно продать, либо можно инвентаризировать). При этом одно из лучших определений имущества дано А.Г. Гойхбаргом: «имущество – совокупность подлежащих оценке на деньги благ, юридически закрепленных за данным субъектом права»<sup>208</sup>. Эта трактовка актива была характерна как для западной, так и для отечественной школы бухгалтерского учета (Г. Симон, Г. Никлиш, Н.С. Лунский, Н.А. Кипарисов, Н.А. Леонтьев, М. Бер-линер и др.). При этом подчеркивалась способность активов к обмену. В частности, С.М. Барац под активами подразумевал «имущество как совокупность меновых ценностей»<sup>209</sup>. Актив приравнивался к капиталу.

В начале XX века появилась трактовка актива как расходов будущих периодов (не связанных с инвентарем, а вытекающих из текущей документации фирмы). Актив понимается как величина вложенного в фирму капитала, который впоследствии будет списан на расходы соответствующего периода. Такого подхода придерживались Э. Шмаленбах, Ф. Фишер, А.П. Рудановский, Я.М. Гальперин, И.Р. Николаев и др.<sup>210</sup> При этом подчеркивалась экономическая функция актива как стадии движения капитала. В этой связи А.П. Рудановский отмечал, что актив представляет собой «совокупность экономических отношений, имеющих стоимость»<sup>211</sup>.

В середине XX века возникло представление об активе как о доходе будущих периодов, поскольку затраты, связанные с активом, понесены ради получения доходов в будущем. Если затраты не приносят доходов, они должны признаваться потерями (убытками).

<sup>208</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 437.

<sup>209</sup> Барац С.М. Курс двойной бухгалтерии. – С.-Петербург: Типография М.М. Стасюлевича, 1905. – С. 203.

<sup>210</sup> Соколов Я.В. Скептицизм в бухгалтерском учете. // Бухгалтерский учет. – 2006. – №10. – С. 49.

<sup>211</sup> Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения. – М.: Московский коммерческий институт, 1913. – С. 4.

Автором такого подхода стал Дж. Дзаппа<sup>212</sup>. Созвучные идеи можно заметить и в более ранних работах у И.Ф. Шерра, Ганта, Н. Утехина и др. Современные сторонники данного направления Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл определяют актив как потенциальные доходы, возможные вследствие использования ценностей<sup>213</sup>. Именно этот подход был положен в основу прагматической трактовки активов.

Каждый из приведенных подходов логически оправдан, поскольку предполагает семантическую трактовку понятия «актив» с позиции либо его правовых, либо экономических характеристик. Неслучайно Н.С. Аринушкин различал юридический и экономический состав активов, относя к первому имущественные права, а ко второму – деньги, основные и оборотные активы<sup>214</sup>. Попыткой объединить правовую форму и экономическое содержание актива можно признать определение Дж. Каннинга: «активы – любая будущая услуга, выраженная в деньгах или и конвертируемая в деньги..., право, которое законно и справедливо гарантирует доход некоторому лицу или группе лиц»<sup>215</sup>. Однако и в этом случае в объеме понятия «активы» сохраняется некоторая неопределенность.

Западными специалистами неоднократно предпринимались попытки дать синтаксическую интерпретацию активов. В частности, Американский институт бухгалтеров трактует активы как величину дебетового сальдо, которое осталось или останется после закрытия счетов должным образом в соответствии с учетными принципами. Эта величина отражает либо право собственности, либо приобретенную стоимость, либо понесенный расход, приведший к возникновению собственности или относящийся должным образом к будущему отчетному периоду<sup>216</sup>. Американский институт присяжных бухгалтеров определил активы как экономические ресурсы предприятия, которые признаны и оценены в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета, включая отсроченное отнесение затрат (расходы будущих периодов), которые не являются ресурсами<sup>217</sup>. Таким образом, понятие «активы» определяется через общепринятые принципы бухгалтерского учета. Однако, как было отмечено ранее, трактовка принципов неоднозначна и подвержена изменениям.

В рамках прагматического подхода активы определяются через присущие им свойства с позиции пользователей финансовой информации:

- «источник будущих доходов»;
- «совокупность доходного потенциала»;
- «любой экономический ресурс, способный приносить доход хозяйствующему субъекту»;
- «измеримые вероятные будущие экономические выгоды» и т.п.

Среди прочих характеристик активов исследователи выделяют:

- возникновение на основании прошлых хозяйственных операций или событий (Шпруз);
  - конвертируемость в денежные средства или измеримость в них (Штаубус);
  - юридическое право на будущий доход (Каннинг);
  - право пользования объектом (Лолл)<sup>218</sup>.
- Формулируются также и второстепенные признаки:
- возмездное приобретение;
  - материальность;
  - пригодность для обмена.

В частности, Совет по стандартам бухгалтерского учета определяет активы как «вероятный будущий доход от объектов, обусловленный предшествующими хозяйственными операциями или событиями и контролируемый хозяйствующей единицей»<sup>219</sup>. Аналогичный подход изложен в материалах Австралийского фонда научно-исследовательских работ по вопросам бухгалтерского учета<sup>220</sup>.

Наиболее распространенной прагматической трактовкой понятия «активы» на сегодняшний день является определение, принятое в МСФО. Согласно «Принципам подготовки и составления финансовой отчетности» МСФО активы – ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем<sup>221</sup>. При этом актив может быть приобретен фирмой за деньги, обременен на другой актив, произведен самой фирмой.

В приведенном определении выделяется три существенных признака:

- будущие экономические выгоды;
- контроль над доступом к таким выгодам третьих лиц;
- происхождение из прошлых хозяйственных операций или событий.

Будущие экономические выгоды, воплощенные в активе, могут быть получены при его продаже за деньги, при обмене на другой актив, в результате использования актива в производстве, при его направлении на погашение обязательств, при его распределении между собственниками. Таким образом, будущая экономическая выгода понимается как потенциал, который войдет прямо или косвенно в поток денежных средств или эквивалентов денежных средств фирмы. Оценка вероятности притока будущих экономических выгод тесно связана с принципом идентификации.

Экономический подход к идентификации предписывает капитализировать только затраты, обеспечивающие будущие выгоды (не обеспечивающие их признаются расходами периода). Так, А.А. Бернштейн отмечает, что объекты, которые не будут «использоваться длительное время и не будут определенных перспектив в отношении их использования», не должны включаться в состав активов<sup>222</sup>. Однако еще И.Р. Николаев отмечал, что капитализировать в качестве активов допустимо лишь расходы, полезный эффект которых простирается

<sup>212</sup> Соколов Я.В. Актив: это очень сложно // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров.

<sup>213</sup> Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 21.

<sup>214</sup> Аринушкин Н.С. Балансоведение (курс элементарный). – Самара: Издание автора, 1927. – С. 20.

<sup>215</sup> Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 285.

<sup>216</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 263.

<sup>217</sup> Хендриксен Э.С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 285.

<sup>218</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 264.

<sup>219</sup> Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 285.

<sup>220</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 264.

<sup>221</sup> Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке. – М.: Аскери-АССА, 1999. – С. 39.

<sup>222</sup> Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1996. – С. 146-147.

за пределы данного отчетного периода<sup>223</sup>. С юридической точки зрения важна оценка прав на будущий доход. Неслучайно Австралийский фонд научно-исследовательских работ по бухгалтерскому учету трактует актив как права или иной доступ к будущим экономическим выгодам<sup>224</sup>. Значимость прав на будущую выгоду или потенциальные услуги для признания актива подчеркивают также Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда<sup>225</sup>. Такой подход в полной мере соответствует неинституциональной экономической теории, смещающей акцент на понимание экономического потенциала фирмы с объектов, которыми она располагает, на содержание и объем прав в отношении этих объектов.

Идентификация также предполагает выделение, спецификацию прав на объект. В частности, на необходимость «обменоспособности» активов в круговороте хозяйственного обмена указывал еще А.П. Рудановский<sup>226</sup>. Р. Чамберс определяет актив как вычленимое средство, которым владеет фирма, «любое средство, которое в любой данный момент времени может быть превращено в другое путем обмена или в процессе производства, или может быть отчуждено»<sup>227</sup>. В связи с этим он исключает из состава активов многие нематериальные активы, которые имеют оценку только при их рассмотрении в связи с другими активами.

Контроль предполагает способность организации извлекать экономические выгоды из использования актива и ограничивать (или воспрещать) доступ к таким доходам третьих лиц. Субъект контролирует актив, если имеет возможность наиболее полным образом использовать его для извлечения доходов. В связи с этим с юридической точки зрения контроль обычно ассоциируется с правом собственности на объект.

Однако право собственности никогда не бывает абсолютным, так как оно ограничивается общегосударственными нормами и отдельными законодательными требованиями. Следовательно, экономический подход к понятию контроля предполагает некоторое оценочное суждение, определяющее степень возможности фирмы управлять ресурсами (без препятствий со стороны третьих лиц). В связи с этим Ю. Идзири трактует актив как ресурсы, контролируемые хозяйствующим субъектом. При этом контроль, по его мнению, может основываться на юридическом праве собственности, экономическом контроле или административной ответственности<sup>228</sup>. Следовательно, юридическое право собственности может использоваться как один из критериев при установлении факта контроля, но не является определяющим. Дж. Каннинг отмечает, что критерий контроля носит «скорее экономический характер, нежели юридический».

Экономическая сущность контроля над активами признавалась и отечественными специалистами. В частности, Н.С. Аринушкин, Н.А. Блатов, В.И. Стоцкий полагали возможным отражать в активе баланса чужие ценности, вовлеченные в оборот фирмы.

Как правило, актив рассматривается как результат хозяйственных операций или событий (в т.ч. хозяйственных операций или сделок, договоров о будущих действиях, прочих событий), которые уже имели место. Еще А.П. Рудановский отмечал, что актив определяется «актами хозяйственной деятельности», удерживающими объекты в хозяйстве<sup>229</sup>. С позиции Совета по стандартам бухгалтерского учета активом не может быть выгода, которая будет получена, но в настоящее время не контролируется фирмой. В то же время Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда отмечают, что данное требование не должно быть определяющим, поскольку к ресурсам, характеризующим имущество организации, могут и должны быть отнесены объекты, в отношении которых предвещающее их появление событие не может быть точно установлено (например, создание отдельных видов нематериальных активов)<sup>230</sup>.

Кроме того, в качестве события, результатом которого является появление актива, можно рассматривать либо подписание подлежащего исполнению договора, либо только исполнение договора. В частности, в свое время И.Р. Николаев полагал, что «...пока нет исполнения с той или другой стороны... нет и материала для бухгалтерских записей»<sup>231</sup>. Дж. Каннинг из состава активов исключает будущие доходы по соглашениям, в равной степени не исполненным сторонами<sup>232</sup>. Аналогичной позиции придерживается и Американский институт присяжных бухгалтеров: «обмен обещаниями – есть обмен чем-то, имеющим ценность, но в бухгалтерском учете записи выполняются только тогда, когда хотя бы одна из сторон исполнит свои обязательства по договору».

Однако принципиальную возможность и необходимость отражения в бухгалтерском учете прав и обязательств, вытекающих из заключенных, но не исполненных к моменту записи договоров признавали еще А.М. Галаган, предлагавший в этих целях «систему договорного счетоводства»<sup>233</sup>, и Н.А. Кипарисов, рекомендовавший для этого «внебалансовый учет»<sup>234</sup>. Ю. Идзири признает возможным отражение лишь договоров, которые «полностью подлежат исполнению», т.е. когда контракт удовлетворяет критериям полезности и твердости<sup>235</sup>. Под твердостью понимается невозможность отказа от исполнения обязательства без уплаты крупной неустойки, т.е. такой неустойки, когда предприятие предпочтет скорее выполнить обязательство, чем уплатить ее. Лишь в слу-

<sup>223</sup> Николаев И.Р. Проблема реальности баланса. К вопросу о степени точности и достоверности цифровых данных, добываемых из баланса торгового предприятия. – Л.: «Экономическое образование», 1926. – С. 24-26.

<sup>224</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 265.

<sup>225</sup> Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 287.

<sup>226</sup> Рудановский А.П. Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. – М.: «Макиз», 1928. – С. 97.

<sup>227</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 265.

<sup>228</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 266-267.

<sup>229</sup> Рудановский А.П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. Счетное исчисление. – М.: «Макиз», 1928. – С. 63.

<sup>230</sup> Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 288.

<sup>231</sup> Николаев И.Р. Проблема реальности баланса. К вопросу о степени точности и достоверности цифровых данных, добываемых из баланса торгового предприятия. – Л.: «Экономическое образование», 1926. – С. 88.

<sup>232</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 277.

<sup>233</sup> Галаган А.М. Основы общего счетоведения. – М.: Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – С. 367.

<sup>234</sup> Кипарисов Н.А. Основы счетоведения. – М.-Л.: Госиздат, 1927. – С. 340.

<sup>235</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 277.

чае твердости контракта возникает контроль над обязательственным правом.

В качестве критериев признания активов в МСФО названы следующие: существует вероятность получения будущей экономической выгоды, воплощенной в активе, и актив обладает стоимостью, которая может быть достоверно измерена. Следовательно, моментом признания актива является момент передачи контроля над активом. Однако поскольку наличие контроля является оценочным суждением, специалисты высказывают различные рекомендации по определению момента признания.

Так, американский ученый В. Кам предлагает оценивать законодательное обоснование будущих выгод, соответствие принципу консерватизма, экономическую сущность соответствующих операций или событий. Л. Стерлинг считает необходимым проверять факт существования самого объекта, является ли объект экономическим ресурсом (ограничен ли он и является ли он предметом потребности, что определяет цену), имеются ли соответствующие эмпирические свидетельства, которые позволили бы независимым и компетентным наблюдателям достичь согласия по вопросам о степени соответствия объекта критериям признания. Совет по стандартам бухгалтерского учета США рекомендует также оценивать, может ли информация об объекте повлиять на решение пользователей, является ли эта информация репрезентативно достоверной, проверяемой и нейтральной<sup>236</sup>.

Оценка может рассматриваться как часть определения активов или как критерий их признания. В связи с этим ряд специалистов, в т.ч. Р. Чамберс, полагают, что отсутствие у объекта самостоятельной оценки исключает возможность его признания в качестве актива. Однако есть сторонники и противоположного подхода, которые не считают отсутствие делимости объекта препятствием к его признанию в качестве актива. Как пишут Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда, «тот факт, что с будущей стоимостью права или источника доходов связана неопределенность, не исключает ее из определения актива. Неопределенность влияет на оценку, но природу актива она затрагивает, только если она столь велика, что сводит будущую выгоду к нулевой или отрицательной величине»<sup>237</sup>.

Итак, подводя итог всему изложенному выше, можно отметить, что основное содержание актива составляют будущие экономические выгоды, ожидаемые от его использования. При этом в статической интерпретации баланса эти выгоды сводятся к возможности погашения обязательств перед кредиторами посредством отчуждения актива, а в динамической интерпретации – к извлечению доходов из использования актива (превышающих связанные с этим использованием расходы).

Основным критерием отнесения какого-либо объекта к активам является наличие контроля над будущими экономическими выгодами, воплощенными в активе. С юридической точки зрения контроль определяется объемом прав фирмы в отношении актива, а с экономической точки зрения контроль представляется как степень господства фирмы над извлечением экономических выгод из использования актива. В статическом

балансе критерий контроля признается соблюденным лишь при наличии абсолютных прав на объект (права собственности, исключительного права). В динамическом балансе критерий контроля требует лишь наличия у организации обоснованной возможности извлекать доходы из использования актива.

Возникновение актива является результатом предшествующих операций и событий. В статическом балансе подлежат отражению активы, возникающие из договоров, как начатых исполнением, так и подлежащих исполнению. В динамическом балансе отражаются лишь исполненные договоры. Наличие стоимостной оценки является условием признания актива в учете. Для динамического баланса определяющее значение имеет оценка по исторической стоимости (по сумме затрат, вложений в актив). В связи с этим неустранимые неопределенности в оценке актива по фактическим затратам являются препятствием для признания актива в учете. В статическом балансе использование инструментов оценки по цене возможной реализации предъявляет к активам требование делимости, но в то же время (в частности, оценка по справедливой стоимости) расширяет их состав, позволяя отражать активы, на приобретение которых не были понесены затраты.

Классификация активов (на необоротные и оборотные) также определяется принятой интерпретацией баланса. В статическом балансе основанием классификации признается ликвидность активов как степень скорости их конвертации в деньги: внеоборотные активы обладают относительно низкой ликвидностью. В динамическом балансе в качестве основания рассматриваются намерения администрации по использованию активов: внеоборотные активы не предназначены для реализации или конвертации в деньги.

Таким образом, можно сформулировать общее определение понятия «нематериальные активы». Нематериальные активы – внеоборотные немонетарные активы, не имеющие материально-вещественной формы.

В современной российской концепции бухгалтерского учета, как показано в разделе 3, основным критерием признания нематериальных активов является правовая (а именно: наличие исключительных прав на объект интеллектуальной собственности). В то же время еще Н.С. Аринушкин полагал возможным построение баланса не только «на строго выдержанном принципе собственности», но также принимая в расчет и «признак оборота». При этом в балансе ценностям, вовлеченным в оборот, в активе будут противопоставлены особые статьи в пассиве, отмечающие связанные с ними обязанности<sup>238</sup>. Н.А. Блатов также предлагал использование «специальных статей» в активе баланса для отражения «чужих ценностей, временно находящихся в данном хозяйстве и выделенных из общего оборота, принадлежащих определенным владельцам, особо показанным в пассиве»<sup>239</sup>. Предложение об отражении в составе активов ценностей, не принадлежащих фирме на абсолютном праве, «с одновременным указанием в пассиве принадлежности этих активов» высказывал и В.И. Стоцкий<sup>240</sup>.

<sup>238</sup> Аринушкин Н.С. Балансоведение (курс элементарный). – Самара: Издание автора, 1927. – С. 77-78.

<sup>239</sup> Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством. – Л.: «Экономическое образование», 1928. – С. 248.

<sup>240</sup> Стоцкий В.И. Баланс промышленного предприятия и его анализ. – М.-Л.: ОГИЗ Государственное издательство политической литературы, 1941. – С. 34.

<sup>236</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 268-269.

<sup>237</sup> Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 287.



В целом юридическая трактовка нематериальных активов предполагает возможные варианты увязки объема прав в отношении объектов интеллектуальной собственности, отражаемых в составе активов, с объемом обязательств, отражаемые в пассиве бухгалтерского баланса (см. табл. 4).

Таким образом, если за основу признания актива принять исключительное право на объект интеллектуальной собственности, в бухгалтерском балансе получит отражение лишь кредиторская задолженность, связанная с получением этого права. Этот вариант характерен для статического баланса, так как платежеспособность оценивается только по отношению к фактически сложившимся денежным обязательствам с точными сроками погашения.

Принятие за основу построения актива прав использования, возникающих из исключительной лицензии, позволит отразить в бухгалтерском балансе обязательства по использованию объекта (в пределах и на условиях, предусмотренных договором, с представлением отчетов об использовании и т.п.), и обязательства по защите интересов правообладателя (сохранение конфиденциальности, разрешительный порядок заключения сублицензионного договора и ответственность за сублицензиата, воздержание от действий, нарушающих или создающих угрозу нарушения исключительного права, и т.п.). Включение в состав активов неисключительных прав, возникающих из неисключительной лицензии, позволяет отразить в балансе еще и обязательства организации-лицензиата по защите интересов других лицензиатов.

Таблица 4

**СООТНОШЕНИЕ ВЫБОРА ПРАВОВОГО КРИТЕРИЯ ПОСТРОЕНИЯ АКТИВА БАЛАНСА С ОБЪЕМОМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, ПОЛУЧАЮЩИХ ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ БАЛАНСЕ**

Правовой критерий, закладываемый в основу построения актива	Обязательства, получающие отражение в бухгалтерском балансе			
	Денежные обязательства, вытекающие из факта исполнения договора	Обязательства по надлежащему исполнению в течение срока договора, начатого исполнением	Обязательства по защите интересов правообладателя в отношении исключительного права в течение срока договора, начатого исполнением	Обязательства по защите интересов лицензиатов
Исключительное право	+	-	-	-
Право использования (неисключительное право, по договору исключительной лицензии)	+	+	+	-
Право использования (неисключительное право, по договору неисключительной лицензии)	+	+	+	+
Права, связанные с изъятиями из исключительных прав третьих лиц	+	-	+	+

Таблица 5

**ЗАВИСИМОСТЬ МЕЖДУ СТЕПЕНЬЮ КОНТРОЛЯ НАД ДОХОДАМИ ОТ ОБЪЕКТА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ И ОБЪЕМОМ ПРАВ НА НЕГО**

Объем прав	Контроль		
	Право на извлечение дохода	Ограничение доступа к активу других лиц	Право запрета на доступ к активу других лиц
Исключительное право	Имеется в полном объеме	Имеется в силу действия исключительного права	Имеется
Право на использование по исключительной лицензии	Имеется в пределах договора	Имеется в силу действия исключительного права и лицензионного договора	Имеется
Право на использование по неисключительной лицензии	Имеется в пределах договора	Имеется в силу действия исключительного права, лицензионного договора и закона	Не имеется
Право, связанное с изъятиями из исключительного права третьего лица	Имеется, но лишь в пределах, установленных законом	Имеется в силу действия закона	Не имеется

Таблица 6

**ПОДХОДЫ К ПОНЯТИЮ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В СТАТИЧЕСКОЙ И ДИНАМИЧЕСКОЙ ИНТЕРПРЕТАЦИИ БАЛАНСА**

Нематериальные активы	Статический баланс	Динамический баланс
Юридическая трактовка	Исключительные права	Исключительные права; Права использования; Права, связанные с изъятиями из исключительных прав третьих лиц
Экономическая трактовка	Хозяйственные средства (имущество, в т.ч. имущественные права), которые свободно могут быть обращены в погашение долгов	Затраты, которые должны стать доходом в будущем, обеспечивающие легальный доступ к объекту интеллектуальной собственности
Критерии признания	<ul style="list-style-type: none"> <li>Идентификация через отделимость, наличие индивидуальной оценки;</li> <li>относительно невысокая степень ликвидности;</li> <li>надлежащее оформление прав</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Идентификация через контроль, наличие возможности извлекать в будущем доход в процессе производственного использования;</li> <li>отсутствие намерения перепродажи;</li> <li>наличие затрат на актив</li> </ul>

Отнесение к активам прав, связанных с изъятиями из сферы действия исключительных прав третьих лиц (в т.ч. право владения экземпляром программы для ЭВМ или базы данных, право преждепользования и послепользования и т.п.), дает возможность отразить, помимо кредиторской задолженности, обязательства фирмы-пользователя по защите интересов правообладателя и лицензиатов. Этот вариант удовлетворяет концепции динамического баланса, но предполагает оценку совокупности обязательств по сумме вложенного в приобретение прав капитала (условное распределение оценки по видам обязательств).

Экономическая трактовка нематериальных активов основана на критерии контроля – доступа к доходам, воплощенным в активе. Однако доступ к доходам тесно связан с объемом прав на объект интеллектуальной собственности, принадлежащий организации (см. табл. 5).

Таким образом, в широком смысле контроль над доходами от использования объектов интеллектуальной собственности имеется даже у обладателя прав, связанных с изъятиями из исключительных прав третьего лица, поскольку в силу прямых норм закона он вправе использовать объект в установленных пределах, а доступ иных лиц к использованию этого объекта в силу закона ограничен. Например, обладатели прав преждепользования и послепользования могут извлекать доходы от использования объекта наряду с ограниченным кругом иных лиц, имеющих законный доступ к объекту (обладателями исключительного права и права использования). Такой подход характерен для динамического баланса.

В узком смысле контроль над доходами от использования объекта интеллектуальной собственности принадлежит лишь обладателю исключительного права, поскольку он в наибольшей степени свободен в использовании и распоряжении объектом. Такой подход присущ статическому балансу.

Предложенная концепция учета интеллектуальной собственности предполагает зависимость понятия «нематериальные активы» от принятой интерпретации баланса (см. табл. 6).

Таким образом, можно констатировать, что применительно к учету интеллектуальной собственности в статическом балансе нематериальные активы представляют собой исключительные права, которые могут быть отчуждены отдельно от других активов организации в погашение ее долгов без каких-либо ограничений, помимо предусмотренных законом, а потому имеют индивидуальную оценку, надлежащее правовое оформление и относительно невысокую степень ликвидности. Возможность активов обеспечить будущие денежные поступления и их величину необходимо регулярно оценивать. Их производственное использование не является обязательным. Права на объекты интеллектуальной собственности, не удовлетворяющие приведенным характеристикам, не могут быть включены в состав активов. Связанные с ними затраты должны рассматриваться как убытки.

В динамическом балансе к нематериальным активам относятся вложения капитала, обеспечивающие легальный доступ к объектам интеллектуальной собственности. Они должны обеспечивать возможность извлечения доходов в будущем в процессе производственного использования без намерения их перепродажи. Принятые к учету активы продолжают оставаться ими до тех пор,

пока некоторые события или обстоятельства не уничтожат будущую выгоду либо лишат фирму способности получить ее. Если активы не используются длительное время и отсутствуют какие-либо определенные перспективы в отношении их использования, они подлежат списанию. Вложения в интеллектуальные права, предполагаемые к перепродаже, могут рассматриваться в качестве товаров. Вложения, обеспечивающие доступ к объекту интеллектуальной собственности на срок менее 12 месяцев или одного операционного цикла, либо интеллектуальные права, предполагаемые к использованию в течение непродолжительного времени, могут рассматриваться как оборотные активы. Однако названные учетные объекты не будут включены в сферу дальнейшего исследования.

Таблица 7

### СОВОКУПНОСТЬ КЛАССИФИКАЦИОННЫХ ПРИЗНАКОВ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Признак классификации	Классификационные группы
1. Способ обособления объектов интеллектуальной собственности	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Охраняемые в связи с их формой (объекты авторского права);</li> <li>• охраняемые в связи с их содержанием (объекты патентного права);</li> <li>• охраняемые в связи с их конфиденциальностью (ноу-хау);</li> <li>• охраняемые в связи с их способностью к индивидуализации (средства индивидуализации)</li> </ul>
2. Объем прав на объект интеллектуальной собственности	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Исключительные права на объект;</li> <li>• права использования объекта;</li> <li>• права, связанные с изъятиями из сферы исключительных прав третьих лиц</li> </ul>
3. Источник появления	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Созданные внутри организации;</li> <li>• полученные извне</li> </ul>
4. Степень отчуждаемости	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Отчуждаемые;</li> <li>• отчуждаемые только с согласия правообладателя;</li> <li>• отчуждаемые в составе имущественного комплекса;</li> <li>• неотчуждаемые</li> </ul>
5. Возможность оценки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Оцениваемые сами по себе (имеющие индивидуальную оценку);</li> <li>• оцениваемые только в комплексе с другими активами</li> </ul>
6. Степень использования	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Находящиеся в стадии подготовки к использованию;</li> <li>• подготовленные к использованию;</li> <li>• используемые (самим правообладателем и / или лицензиатами);</li> <li>• неиспользуемые</li> </ul>
7. Срок использования	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Имеет юридически точно установленные ограничения;</li> <li>• не имеет четких ограничений</li> </ul>
8. Решение относительно амортизации	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Амортизируемые;</li> <li>• не амортизируемые</li> </ul>
9. Стадия разработки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Завершенные;</li> <li>• незавершенные</li> </ul>
10. Отношение к последующим затратам	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Требующие;</li> <li>• не требующие</li> </ul>

Нетрудно заметить, что ПБУ 14/2000 сочетает в себе отдельные элементы статической и динамической интерпретации баланса, в результате чего происходит смешение понятий и нормативных конструкций. В результате показатель «нематериальные активы», отраженный в балансе, не позволяет оценить ни имущественное положение, ни финансовые результаты фирмы.

Нематериальные активы обладают рядом характеристик, что обуславливает наличие множества классификационных признаков, которые в общем виде можно представить следующим образом (см. табл. 7).

Приведенная совокупность классификационных признаков не является исчерпывающей. Конкретный перечень выделяемых признаков определяется целями классификации в рамках принятой интерпретации баланса.

Классификационные признаки нематериальных активов целесообразно использовать как основу группировки и структурирования счетов первого и второго порядка для отражения операций с ними, для представления и раскрытия информации о них в финансовой отчетности фирмы.

Итак, предложенная выше концептуальная основа бухгалтерского учета интеллектуальной собственности охватывает широкий спектр интересов пользователей финансовой информации в интервале от оценки платежеспособности фирмы до оценки ее доходности. При этом в связи с относительной новизной и сложностью как самого учетного объекта, так и мира предпринимательства, в котором он обращается, концепция ориентирована не на то, чтобы использовать имеющиеся решения, а на то, чтобы, по выражению М.Р. Мэтьюса и М.Х.Б. Переры, «предлагать решения»<sup>241</sup>.

## 6. ЕДИНАЯ МОДЕЛЬ УЧЕТА ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ

Бухгалтерский учет представляет собой информационную модель хозяйственного процесса. Вместе с тем бухгалтерский учет является системой, что убедительно доказано в работах В.Ф. Паляя, Я.В. Соколова, К.Н. Нармбаева, Р.С. Рашитова, А.А. Шапошникова и т.п. Системный подход к бухгалтерскому учету позволяет рассматривать его как совокупность некоторого множества элементов (подсистем), взаимодействующих друг с другом и с внешней средой. Следовательно, бухгалтерский учет как информационная модель может быть разложен на некоторое множество подмоделей, что позволяет выделить единую модель, объединяющую в себе частные модели.

Идея единой учетной модели восходит к работам Э. Дегранжа и И.Ф. Шерра, в которых основная процедура бухгалтерского учета рассматривалась как модель технологии обработки учетных данных: от документов через счета к отчетности (Э. Дегранж) или наоборот (И.Ф. Шерр). Возможность создания единой модели учета интеллектуальной собственности следует из принципа целостности. При этом используется допущение о логической выводимости содержания результатных данных из содержания первичных.

Правила построения единой логико-математической модели бухгалтерского учета сформулировал и обосновал Р.С. Рашитов. В системе бухгалтерского учета он выделяет модель учета (в т.ч. модель первичной учетной информации, модель классификации счетов, модель результатной информации (отчетности) и модель соответствий между ними), а также интерпретацию модели учета (или ее наполнение)<sup>242</sup>.

Единую модель учета интеллектуальной собственности следует рассматривать как часть единой модели бухгалтерского учета в целом. Такой подход дает возможность использовать общие правила построения учетных моделей, а также категорийный аппарат и технические приемы, применимые и к иным объектам бухгалтерского учета. Вместе с тем, анализ наполнения единой модели учета интеллектуальной собственности в рамках принятой концепции позволяет раскрыть специфические особенности интеллектуальной собственности как объекта учета и тем самым не только обеспечить формирование финансовой информации, но и повысить информативность финансовой отчетности организации в целом. Более того, интерпретация единой модели учета интеллектуальной собственности как части целого дает возможность оценить влияние принятого варианта отражения факта хозяйственной жизни на финансовую отчетность и на ее восприятие пользователями.

Единая модель учета прав на объекты интеллектуальной собственности представлена на рис. 6.1.

Преобразование хозяйственного процесса в финансовую информацию о нем, представляемую пользователям финансовой отчетности, есть реконструкция хозяйственного процесса, а формулирование правил формирования финансовой информации в интересах пользователей – его декомпозиция. В соответствии с этими правилами производится выделение фактов хозяйственной жизни, подлежащих трансформации в хозяйственные операции, определяется порядок такой трансформации, последующего обобщения и интерпретации финансовой информации и ее представления в финансовой отчетности. Таким образом, факты хозяйственной жизни, «черный ящик» моделирования и финансовая отчетность являются предметом моделирования.

На входе в «черный ящик» моделирования находится информация 1 – что известно о факте хозяйственной жизни, на выходе – информация 2 – что получено в результате обобщения и интерпретации информации о факте. Информация 3 обозначает, что воспринято пользователем финансовой отчетности. Информация 1, формируемая с использованием приемов документирования, инвентаризации, оценки, используется для трансформации объективно существующих фактов хозяйственной жизни в субъективно сформулированные в целях ведения учета в рамках принятой классификации счетов и с использованием двойной записи хозяйственные операции. Информация 2 формируется как результат балансового обобщения хозяйственных операций через две категории: равновесия (равенства активов и пассивов) и структуры (координация операций в системе дебет-кредит и их агрегирование).

Единая модель учета прав на объекты интеллектуальной собственности может быть представлена совокупностью следующих моделей:

- 1) модель фактов хозяйственной жизни в отношении прав на объекты интеллектуальной собственности, признаваемых нематериальными активами;
- 2) модель документации в отношении нематериальных активов;
- 3) модель оценки нематериальных активов;
- 4) модель квалификации фактов хозяйственной жизни как хозяйственных операций с нематериальными активами;
- 5) модель представления информации о нематериальных активах в финансовой отчетности.

<sup>241</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С. 199.

<sup>242</sup> Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. – М.: Финансы, 1979. – С. 27-32.

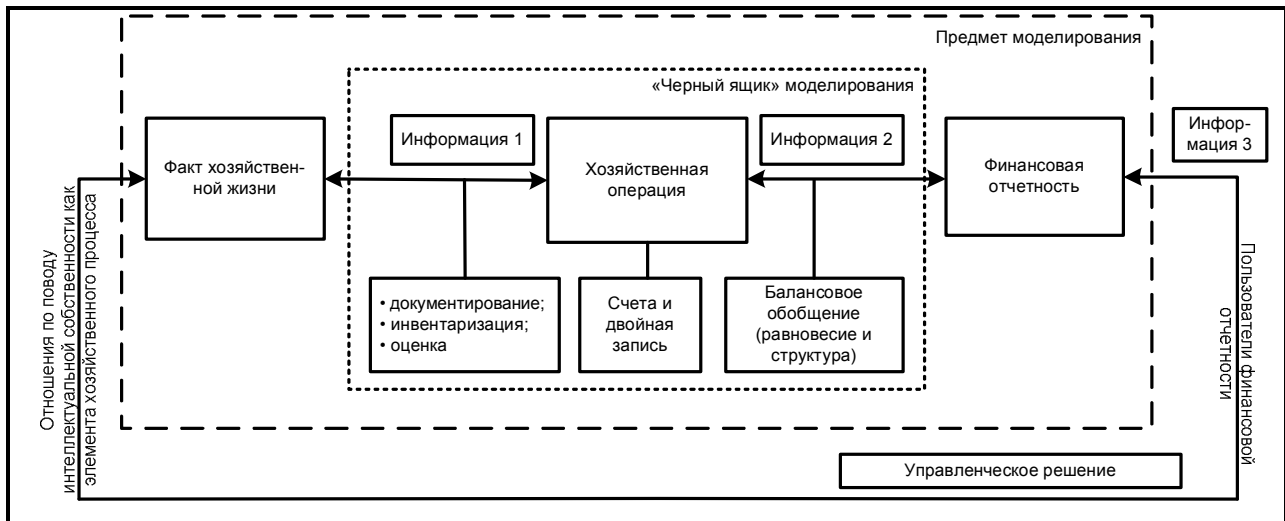


Рис. 2. Единая модель учета прав в отношении объектов интеллектуальной собственности

Названные модели будут представлены и использованы в ходе дальнейшего исследования.

Моделирование фактов хозяйственной жизни предполагает, прежде всего, анализ содержания информационных слоев фактов и оценку влияния их реконструкции на показатели финансовой отчетности, а также классификацию и квалификацию фактов. Целью такого моделирования является раскрытие сущности факта, его увязка с хозяйственной операцией, получающей отражение в бухгалтерском учете и в агрегированной форме – в финансовой отчетности. Неслучайно А.П. Рудановский отмечал, что «баланс есть счетное выражение действий хозяйственного органа»<sup>243</sup>. Т. Фор определил бухгалтерский учет как науку «о методах регистрации фактов хозяйственной жизни»<sup>244</sup>. В бухгалтерской литературе делались различные попытки классификации фактов. Например, Дж. Мальоне делил все факты на статические (изменения в активе баланса), юридические (изменения в пассиве баланса) и экономические (изменяющие итог баланса)<sup>245</sup>. П. Гарнье выделял юридические (зависят от воли субъекта и влекут изменение объема прав и обязательств), экономические (не зависят от воли субъекта, связаны с изменением цен) и материальные (отражающие потери) факты<sup>246</sup>. Н.А. Кипарисов предложил разделение операций на пермутации (не меняющие итог баланса) и модификации (меняющие итог баланса)<sup>247</sup>.

Результаты моделирования фактов хозяйственной жизни в отношении прав на объекты интеллектуальной собственности представлены в следующей их классификации.

### А. В юридическом аспекте

#### 1. По отношению к правоотношениям:

- факты, влекущие за собой в силу закона возникновение, изменение или прекращение правоотношений (юридиче-

ские факты), в т.ч. создание и регистрация объекта, приобретение либо отчуждение прав на объект;

- факты, не являющиеся юридическими, в т.ч. изменение цен; изменение конъюнктуры рынка, приводящее к нецелесообразности использования интеллектуальных прав; возникновение новых объектов, признание исключительных прав на которые приводит к невозможности использования имеющихся у фирмы интеллектуальных прав, и т.п.

Такая классификация позволяет разделить факты, оказывающие влияние на соотношение прав и обязательств в балансе, от фактов, которые оказывают влияние только на их оценку и интерпретацию.

#### 2. По отношению к воле субъекта:

- факты-действия, зависящие от воли субъекта, в т.ч. регистрация объекта интеллектуальной собственности и получение охранных документов на имя фирмы; заключение договоров на приобретение / уступку исключительных прав и получение / предоставление прав на использование объекта; создание объекта в результате интеллектуальной деятельности;
- факты-события, не зависящие от воли субъекта, в т.ч. утрата исключительных прав по объективным причинам (за исключением воли правообладателя и деликтов).

Выделение фактов-действий дает возможность оценить эффективность хозяйственной деятельности, работу администрации фирмы, на что в первую очередь ориентирован динамический баланс. Информация об этих фактах доступна фирме и может быть задокументирована в момент их совершения или сразу после совершения. Фиксация фактов-событий вносит поправки на внешние по отношению к фирме факторы, в т.ч. случайные, позволяя оценить общий результат, имущественное положение в целом.

При классификации фактов по отношению к целенаправленной деятельности Я.В. Соколов выделяет факты-состояния, являющиеся следствием действий и / или событий<sup>248</sup>. Они фиксируются на какую-либо дату. Например, инвентаризация и колляция по состоянию на конкретное число может выявить наличие у фирмы определенного объема прав на объекты интеллектуальной собственности. При этом факт-состояние определяется как действиями самой организации (поддержание права, его использование и т.п.), так и отказом всех

<sup>243</sup> Рудановский А.П. Анализ баланса. – М.: «Макиз», 1925. – С. 65.

<sup>244</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – С. 327.

<sup>245</sup> Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1979. – С. 82.

<sup>246</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – С. 328.

<sup>247</sup> Кипарисов Н.А. Курс теории бухгалтерского учета. – М.: Госпланиздат, 1950. – С. 52.

<sup>248</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 100.

третьих лиц от действий, способных представлять угрозу сохранению этого права.

**3. По правовым последствиям:**

- факты, влекущие возникновение прав, в т.ч. создание объектов в связи (или в порядке) выполнения служебных заданий работниками фирмы или по ее заказу сторонними исполнителями; приобретение по договорам либо в порядке правопреемства; регистрация и получение охранных документов;
- факты, влекущие изменение прав, в т.ч. регистрация объектов патентного права (прекращение исключительных прав, основанных на режиме конфиденциальности, и возникновение исключительных прав, основанных на патентной охране); возникновение исключительных прав у третьего лица (прекращение исключительных прав, основанных на режиме конфиденциальности, и возникновение права, связанного с изъятием из исключительного права третьего лица, – права преждепользования);
- факты, влекущие прекращение прав, в т.ч. отчуждение исключительных прав по договору; истечение срока, досрочное прекращение или аннулирование исключительного права, а также нарушение условий правовой охраны; истечение срока или досрочное прекращение лицензии.

Эта классификация позволяет проанализировать изменения в объеме и природе имущественных прав фирмы и соответствующих им обязательств.

**4. По длительности:**

- моментные факты, подлежащие признанию в момент совершения или в момент оформления соответствующего документа, в т.ч. возникновение или прекращение права;
- длящиеся факты, развивающиеся на протяжении определенного периода времени и подлежащие признанию на определенные моменты (отчетные даты), в т.ч. использование права (обесценение или амортизация).

Эта классификация целесообразна для установления момента идентификации факта и оценки его влияния на экономические показатели фирмы.

Я.В. Соколов выделяет также абсолютные факты, наступающие независимо от деятельности людей, эксплуатации оборудования, использования материалов и т.д.<sup>249</sup>. Применительно к интеллектуальной собственности эта группа фактов совпадает с событиями.

**Б. В экономическом аспекте**

**1. По влиянию на итог баланса:**

- пермутации, не изменяющие итог баланса, в т.ч. перевод объекта из состава незавершенных вложений в завершенные;
- модификации, изменяющие итог баланса, в т.ч. приобретение / отчуждение прав на объект интеллектуальной собственности.

Данная классификация дает наглядную иллюстрацию принципам целостности и дополнительности, что важно учитывать при проведении анализа финансовых показателей, представленных в отчетности.

**2. По стадиям нахождения прав на предприятии, в т.ч.:**

- принятие к учету интеллектуального права;
- состояние на учете (амортизация, предоставление права использования, последующие затраты);
- списание с учета интеллектуального права.

Данная классификация позволяет сгруппировать хозяйственные операции, подлежащие отражению в бухгалтерском учете, в отношении интеллектуальной собственности – вообще и нематериальных активов – в частности. Например, в ПБУ 14/2000 выделены следующие виды хозяйственных операций с нематериальными активами:

- принятие к учету;

- амортизация;
- списание с учета;
- получение и предоставление в пользование.

В МСФО 38 описаны такие операции, как принятие к учету, последующая оценка и последующие затраты, амортизация и обесценение, списание с учета. Получение и предоставление актива в пользование рассматриваются как финансовая или текущая аренда объекта, причем первая признается основанием для отражения поступления / списания актива.

Типизация хозяйственных операций определяется балансовой интерпретацией. В статическом балансе подлежат признанию:

- принятие к учету нематериального актива;
- последующая оценка;
- амортизация (обесценение);
- списание с учета.

Последующие затраты рассматриваются только с позиции их влияния на текущую оценку актива. Предоставление в пользование может рассматриваться как обременение исключительного права, которое может влиять на его оценку. Приобретение права на использование объекта представляет собой потери, если оно не обеспечивает интересы кредиторов. Отчуждение части исключительных прав на объект (например, в отношении товарного знака) ставит вопрос о частичном списании.

В динамическом балансе хозяйственные операции с нематериальными активами можно сгруппировать следующим образом:

- принятие к учету нематериального актива;
- последующие затраты;
- амортизация;
- списание.

Последующая оценка (переоценка) и признание обесценения актива не осуществляются. Приобретение прав на использование объекта рассматривается как поступление, а предоставление прав на использование – только как основание для извлечения дохода.

**3. По характеру средств, в т.ч.:**

- активы внеоборотные (нематериальные активы);
- активы оборотные;
- потери.

Данная классификация необходима для группировки средств в активе баланса. Она выделяет из всего спектра возможностей квалификации прав на объекты интеллектуальной собственности в качестве объектов бухгалтерского учета нематериальные активы, являющиеся предметом исследования. При этом факты хозяйственной жизни могут рассматриваться с позиции их влияния на показатели платежеспособности, представленные в отчетности;

**4. По стадии трансформации затрат в расходы:**

- капитализация (в т.ч. приобретение нематериальных активов);
- рекапитализация (в т.ч. отнесение амортизационных отчислений по нематериальным активам на стоимость продукции);
- декапитализация (в т.ч. признание затрат в нематериальные активы расходами текущего периода).

Данная классификация позволяет рассматривать факты хозяйственной жизни в отношении интеллектуальной собственности с позиции их влияния на показатели эффективности деятельности, представленные в отчетности.

Таким образом, факты хозяйственной жизни в отношении объектов интеллектуальной собственности могут

<sup>249</sup> Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 107.

быть классифицированы, как минимум, по восьми основаниям. При этом каждый факт может быть рассмотрен и отражен с позиции любого классификационного признака, но с различной степенью раскрытия его информационных слоев. В зависимости от того, какие именно акценты будут сделаны при концептуальной реконструкции и отражении фактов в текущем учете, будут получены различные картины финансового положения фирмы, ее рентабельности и платежеспособности.

Квалификация фактов хозяйственной жизни ставит три учетные задачи.

1. Идентификация факта (установление момента его регистрации, выявление периода, на результаты которого факт оказывает влияние), что тесно связано с требованием документирования.
2. Оценка (квантификация) факта (стоимостная оценка влияния факта на финансовое положение фирмы).
3. Координация факта в системе счетов (его отражение в принятой номенклатуре счетов с определенной структурой и взаимосвязью между ними).

Итак, моделирование фактов хозяйственной жизни в отношении прав на объекты интеллектуальной собственности дает возможность наиболее полно раскрыть содержание фактов, рассмотреть различные варианты их реконструкции и представления в финансовой отчетности. На практике бухгалтер, руководствуясь собственным профессиональным суждением, получает возможность выбрать тот вариант, который в наибольшей степени соответствует информационным потребностям пользователей.

## Приложение

### **Классификация юридических фактов в отношении прав на объекты интеллектуальной собственности по их правовым последствиям**

1. Юридические факты, влекущие за собой возникновение исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности:
  - создание объекта внутри организации:
    - создание результата интеллектуальной деятельности работниками организации-работодателя в связи с выполнением (или в порядке выполнения) служебных обязанностей и / или служебного задания работодателя при условии признания исключительного права за работодателем и оформлении на его имя патента в соответствующих случаях (в отношении объектов авторского права, смежных прав, патентного права, топологий интегральных микросхем, селекционных достижений, ноу-хау);
    - регистрация фирменного наименования;
    - начало использования коммерческого обозначения;
    - регистрация и получение свидетельства на товарный знак (знак обслуживания), а также регистрация и / или получение свидетельства на наименование места происхождения товаров);
  - создание объекта вне организации:
    - создание результата интеллектуальной деятельности сторонним исполнителем по договору, предметом которого является создание данного результата при условии признания исключительного права за организацией-заказчиком и оформлении на ее имя патента в соответствующих случаях (в отношении объектов авторского права, смежных прав, патентного права, топологий интегральных микросхем, селекционных достижений);
    - создание результата интеллектуальной деятельности сторонним исполнителем по договору подряда, договору на выполнение НИОКР и т.п., в которых прямо не предусматривается создание данного результата, при

условии признания исключительного права за организацией-заказчиком и оформлении на ее имя патента в соответствующих случаях (в отношении объектов авторского права, смежных прав, патентного права, топологий интегральных микросхем, селекционных достижений, ноу-хау).

2. Юридические факты, влекущие за собой приобретение / отчуждение исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности:
  - приобретение / отчуждение исключительных прав по договору с правообладателем:
    - заключение договора об отчуждении исключительного права и его регистрация в соответствующих случаях (в отношении объектов авторского права, смежных прав, патентного права, топологий интегральных микросхем, селекционных достижений, ноу-хау, товарных знаков (знаков обслуживания));
    - заключение договора об отчуждении права на получение патента и оформление патента на имя организации-приобретателя (в отношении объектов патентного права и селекционных достижений);
    - заключение договора купли-продажи предприятия (в отношении коммерческого обозначения);
  - переход исключительных прав без договора с правообладателем:
    - наследование;
    - реорганизация организации;
    - приобретение исключительного права с торгов при обращении взыскания на имущество правообладателя.
3. Юридические факты, влекущие за собой поддержание в силе и продление срока действия исключительного права:
  - уплата в установленные сроки пошлин за поддержание в силу патентов на объекты патентного права и селекционные достижения;
  - оформление ходатайства (и его удовлетворение) о продлении срока действия патентов и свидетельств (в отношении объектов патентного права, товарных знаков (знаков обслуживания), наименований мест происхождения товаров).
4. Юридические факты, влекущие за собой передачу исключительного права в обеспечение исполнения обязательства правообладателя:
  - заключение и регистрация в соответствующих случаях договора залога исключительного права (в отношении объектов авторского права, смежных прав, патентного права, топологий интегральных микросхем, селекционных достижений, ноу-хау, товарных знаков (знаков обслуживания));
  - заключение договора залога прав требования, возникающих из договоров о распоряжении исключительным правом (в отношении объектов авторского права, смежных прав, патентного права, топологий интегральных микросхем, селекционных достижений, ноу-хау, товарных знаков (знаков обслуживания)).
5. Юридические факты, влекущие за собой прекращение исключительного права:
  - истечение срока действия исключительного права (в отношении объектов авторского права, смежных прав, патентного права, топологий интегральных микросхем, селекционных достижений, товарных знаков (знаков обслуживания), наименований мест происхождения товаров);
  - признание охранного документа, удостоверяющего исключительное право, недействительным в течение срока его действия в установленном законом порядке (его аннулирование с даты приоритета) (в отношении объектов патентного права, селекционных достижений, товарных знаков (знаков обслуживания), наименований мест происхождения товаров);
  - досрочное прекращение действия охранного документа, удостоверяющего исключительное право, в предусмотренных законом случаях (прекращение на будущее время) (в отношении объектов патентного права, селекционных достижений, товарных знаков (знаков обслуживания), наименований мест происхождения товаров);
  - нарушение условий предоставления правовой охраны (в отношении фирменного наименования, коммерческого

- обозначения, ноу-хау, наименования места происхождения товаров).
6. Юридические факты, влекущие за собой получение / предоставление права использования объекта интеллектуальной собственности:
    - получение / предоставление права использования объекта при его создании:
      - создание результата интеллектуальной деятельности работниками организации-работодателя в связи с выполнением (или в порядке выполнения) служебных обязанностей и / или служебного задания работодателя, а также при использовании ресурсов организации-работодателя, при условии признания исключительного права за работником (в отношении объектов авторского права, смежных прав, патентного права, топологий интегральных микросхем, селекционных достижений);
      - создание результата интеллектуальной деятельности сторонним исполнителем по договору, предметом которого является создание данного результата, при условии признания исключительного права за исполнителем (в отношении объектов авторского права, смежных прав, патентного права, топологий интегральных микросхем, селекционных достижений);
      - создание результата интеллектуальной деятельности сторонним исполнителем по договору подряда, договору на выполнение НИОКР и т.п., в которых прямо не предусматривается создание данного результата, при условии признания исключительного права за исполнителем (в отношении объектов авторского права, смежных прав, патентного права, топологий интегральных микросхем, селекционных достижений, ноу-хау);
    - получение / предоставление права использования объекта по договору с правообладателем:
      - заключение лицензионного договора (исключительного или неисключительного) и его регистрация в соответствующих случаях, в т.ч. договора коммерческой концессии (в отношении объектов авторского права, смежных прав, патентного права, топологий интегральных микросхем, селекционных достижений, ноу-хау, товарных знаков (знаков обслуживания), коммерческих обозначений);
      - заключение договора аренды предприятия (в отношении коммерческого обозначения);
      - заключение сублицензионного договора с его регистрацией в соответствующих случаях (в отношении объектов, указанных в изначальном лицензионном договоре);
      - уступка права по лицензионному договору (в отношении объектов, указанных в изначальном лицензионном договоре);
  - получение/предоставление права на использование объекта без договора с правообладателем:
    - реорганизация организации;
    - продажа права использования объекта, вытекающего из лицензионного договора, с торгов при обращении взыскания на имущество лицензиата.
  7. Юридические факты, влекущие за собой передачу права использования объекта интеллектуальной собственности в обеспечение исполнения обязательств:
    - заключение и регистрация в соответствующих случаях договора залога права использования объекта интеллектуальной собственности (в отношении объектов авторского права, смежных прав, патентного права, топологий интегральных микросхем, селекционных достижений, ноу-хау, товарных знаков (знаков обслуживания)).
  8. Юридические факты, влекущие за собой прекращение права использования объекта интеллектуальной собственности:
    - истечение срока действия лицензионного договора (в т.ч. договора коммерческой концессии), сублицензионного договора, договора аренды предприятия (в отношении объектов, указанных в названных договорах);

- прекращение соответствующего исключительного права на объект интеллектуальной собственности (в отношении объектов, права на использование которых были переданы);
- расторжение лицензионного договора (в т.ч. договора коммерческой концессии), сублицензионного договора, договора аренды предприятия и т.п. в предусмотренных законом случаях (в отношении объектов, указанных в названных договорах).
- 9. Юридические факты, влекущие за собой возникновение прав, связанных с изъятиями из сферы действия исключительных прав третьих лиц:
  - приобретение экземпляра программы для ЭВМ или базы данных;
  - установление в предусмотренных законом случаях наличия прав преждепользования (последующая регистрация тождественного технического решения) или послепользования (восстановление патента, прекращенного досрочно) (в отношении объектов патентного права); и т.п.
- 10. Юридические факты, влекущие за собой прекращение прав, связанных с изъятиями из сферы действия исключительных прав третьих лиц:
  - прекращение исключительного права третьего лица;
  - прекращение оснований для установления наличия прав преждепользования или послепользования;
  - уступка права преждепользования в составе имущественного комплекса, в котором оно возникло, по договору купли-продажи предприятия, и т.п.

### Литература

1. Аринушкин Н.С. Балансоведение (курс элементарный). – Самара: Издание автора, 1927. – 143 с.
2. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. – М.: ИКЦ «МарТ», 2004. – 960 с.
3. Бакшинкас В.Ю. Приобретение (передача) нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал организации. // Институт налогоплательщика. – 1998. – №5. – С. 61-65.
4. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. – М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1998. – 528 с.
5. Белл Дж. Социальные рамки информационного общества/ новая технократическая волна на Западе. – М.: Прогресс, 1986. – 386 с.
6. Белов В.А. Правопреемство в связи с законодательной концепцией квалификации имущественных прав как объектов гражданских прав. // Законодательство. – 1998. – №6. – С. 30-35.
7. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 624 с.
8. Бетге Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. – М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2000. – 454 с.
9. Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством. – Л.: «Экономическое образование», 1928. – 536 с.
10. Большой экономический словарь. / Под ред. А.И. Азриляна. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.
11. Бондарь Е.В. Комментарий к ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». // Российский налоговый курьер. – 2001. – №1. – С. 20-26.
12. Бузанов В.Ю. Генезис фирмы в российском праве. // Журнал российского права. – 2002. – №6. – С. 149-158.
13. Бузанов В.Ю. Право на фирму как объект гражданского оборота. // Хозяйство и право. – 2002. – №8. – С. 46-54.
14. Бухгалтерский учет. / Под ред. П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 1994. – 528 с.
15. Вейцман Н.Р. Балансы капиталистических предприятий и их анализ. – М.: Внешторгиздат, 1962. – 188 с.
16. Вейцман Н.Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу. – М.: Госфиниздат, 1958. – 152 с.
17. Венгеров А.Б. Правовой узел современности. // Общественные науки и современность. – 1992. – №4. – С. 23-33.
18. Вечканов Г.С., Вечканова Г.Р. Современная экономическая энциклопедия. – СПб: Изд-во «Лань», 2002. – 880 с.

19. Воронова И.В. Моделирование в бухгалтерском учете (на примере пищевой промышленности). – Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – СПб, 2000. – 17 с.
20. Гаврилов Э.П. О кодификации законодательства, относящегося к интеллектуальной собственности. // Вестник ВАС РФ. – 2002. – №10. – С. 95-101.
21. Гаврилов Э.П. Общие нормы ГК и исключительные права автора. // Российская юстиция. – 2000. – №1. – С. 10-15.
22. Гаврилов Э.П. Права на интеллектуальную собственность в новом ГК РФ. // Государство и право. – 1995. – №11. – С. 62-68.
23. Галаган А.М. Основы общего счетоведения. – М.: Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 436 с.
24. Гальперин Л.Б., Михайлова Л.А. Интеллектуальная собственность: сущность и правовая природа. // Право промышленной и интеллектуальной собственности. – Новосибирск, 1992. – 112 с.
25. Гальперин Я.М. Очерки теорий баланса. – Тифлис, 1930. – 472 с.
26. Гальперин Я.М. Учебник балансоведения. – Тифлис, 1926. – 378 с.
27. Гладышева Ю.П. Нематериальные активы: бухгалтерский и налоговый учет. – М.: Издательство «Бератор-Пресс», 2003. – 176 с.
28. Гражданское право. Учебник. В 2 томах. / Отв. ред. Е.А. Суханов. – М.: Издательство БЕК: том I, 1998. – 816 с.; том II полуголом 1, 1999. – 704 с.
29. Грибанов А. Понятие предприятия в российском гражданском праве. // Хозяйство и право. – 2003. – №5. – С. 63-67.
30. Гришаев С.П. Интеллектуальная собственность. Учебное пособие. – М.: «Юрист», 2004. – 480 с.
31. Гэлбрейт Дж. Новое индустриальное общество. – М.: Прогресс, 1969. – 320 с.
32. Дозорцев В.А. О проектах раздела V ГК РФ «Исключительные права». // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. – 2000. – №1. – С. 3-15.
33. Дозорцев В.А. Понятие исключительного права. // Юридический мир. – 2000. – №3. – С. 4 – 11; №6. – С. 25-35.
34. Еременко В.И. Об интеллектуальной собственности в Гражданском кодексе Российской Федерации. // Законодательство и экономика. – 2002. – №5. – С. 95-103.
35. Иванюк И.А. Воспроизводство интеллектуального капитала в современных маркетинг-системах. // Интернет-ресурс. - [http://www.cis2000.ru/publish/books/book\\_44/ch2\\_3.shtml](http://www.cis2000.ru/publish/books/book_44/ch2_3.shtml).
36. Интеллектуальные ресурсы. Интеллектуальная собственность. Интеллектуальный капитал. / Сост. и общ. ред. В.Г. Зинов. – М.: АНХ, 2001. – 424 с.
37. Интеллектуальный капитал. Конспект лекций. / Монахов С.В., Савиных В.П., Цветков В.Я., Булгакова Т.В. – М.: МАКС Пресс, 2004. – 64 с.
38. Капелюшников Р.И. Экономическая теория права собственности (методология, основные понятия, круг проблем). – М, 1990. // Интернет-ресурс. – <http://www.ecoman.narod.ru/inst/webogr.htm>.
39. Кипарисов Н.А. Курс теории бухгалтерского учета. – М.: Госпланиздат, 1950. – 264 с.
40. Кипарисов Н.А. Основы счетоведения. – М. - Л.: Госиздат, 1927. – 358 с.
41. Кириченко Е.А. Институт интеллектуальной собственности: содержание, формы и проблемы развития. – Автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Кемерово, 2003. – 26 с.
42. Ковалев В.В. Гудвилл как бухгалтерская категория. // Бухгалтерский учет. – 2005. - №8. – С. 52-59.
43. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
44. Коласс Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 643 с.
45. Кольвах О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия: модели и концептуальные решения. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. – М., 2000. – 60 с.
46. Комментарии к Положениям по бухгалтерскому учету./ Отв. ред. А.С. Бакаев. – М.: «Юрайт-Издат», 2004. – 318 с.
47. Комментарий к Гражданскому кодексу РФ, части первой (постатейный). / Отв. ред. О.Н. Садиков. – М.: Юрид. фирма КОНТРАКТ; ИНФРА\*М, 1997. – XXII, 778 с.
48. Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету. / Под ред. С.А. Николаевой. Книга 1. – М.: «Аналитика-Пресс», 2000. – 296 с.
49. Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету. / Под ред. С.А. Николаевой. Книга 3. – М.: «Аналитика-Пресс», 2001. – 264 с.
50. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 560 с.
51. Кошкин И.А. Построение бухгалтерского баланса. (Теория баланса). – Л.: Ленгорлит, 1940. – 120 с.
52. Кузнецов М.Н. Охрана результатов творческой деятельности в международном частном праве. – М.: «Издательство Университета дружбы народов», 1988. – 166 с.
53. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
54. Кутер М.И., Гурская М.М. Теория многообразия балансов Ж.П. Савари. // Бухгалтерский учет. – 2003. – №6. – С. 60-61.
55. Кутер М.И., Таранец Н.Ф., Уланова И.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 232 с.
56. Леонтьев Б.Б. Цена интеллекта: интеллектуальный капитал в российском бизнесе. – М.: Изд. Центр «Акционер», 2002. – 200 с.
57. Леонтьева Ж.Г. Учетные модели в системе управления внешнеэкономической деятельностью. – Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. – СПб, 1996. – 34 с.
58. Леотей Е., Гильбо А. Общие руководящие начала счетоведения. – М.: Макиз, 1924. – 680 с.
59. Логунов Д.А. Новый подход к учету нематериальных активов. // Бухгалтерский учет. – 2001. – №14. – С. 57-60.
60. Лозинский А.И. К истории развития бухгалтерского (балансового) учета. Опыт (схема) исследования. – Саратов, 1939. – 108 с.
61. Макаров В., Козырев А., Микерин Г. Интеллектуальная собственность: правовые и экономические вопросы формирования. // Российский экономический журнал. – 2003. – №5-6. – С. 14-36.
62. Макконоши Г. Управление интеллектуальными активами – существенный вклад в бизнес. // Коммерциализация технологий: российский и мировой опыт. / Сост. и общ. ред. А.А. Петрунчиков, Н.М. Фонштейн. – М.: «ЗелО», 1997. – 376 с. – С. 201-210.
63. Малышева Е.Ю. Элементы гражданско-правовых отношений в области интеллектуальной собственности. – Автореферат на соискание ученой степени кандидата юридических наук. – М., 1997. – 23 с.
64. Малькова Т.Н. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1997. – 249 с.
65. Махлуп Ф. Производство и распространение знаний в США. – М.: Прогресс, 1996. – 223 с.
66. Медведев А.Н. Расширенные комментарии. / ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». – М.: «Налоговый вестник», 2001. – 64 с.
67. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке. – М.: Аскери-АССА, 1999. – 1135 с.
68. Мохнаткин А. Псевдозалоговые конструкции в российском праве. // Хозяйство и право. – 1998. – №4. – С. 135-138.
69. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
70. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с.
71. Николаев И.Р. Проблема реальности баланса. К вопросу о степени точности и достоверности цифровых данных,



- добываемых из баланса торгового предприятия. – Л.: «Экономическое образование», 1926. – 110 с.
72. Новодворский В.Д., Марин В.В. Принцип сохранения капитала в отечественном бухгалтерском учете. // Бухгалтерский учет. – 2002. – №18. – С. 58-60.
73. Новый энциклопедический словарь. – М.: Большая Российская энциклопедия, 2000. – 1456 с.
74. Омаров А.М. Социальное управление: Некоторые вопросы теории и практики. – М.: Мысль, 1980. – 269 с.
75. Падалкин Н.А. Теория собственности в современной экономической науке. // Интернет-ресурс. – <http://aeli.altai.ru/nauka/sbornik/2001/padalkin.html>.
76. Палий В.Ф. О методе бухгалтерского учета. // Бухгалтерский учет. – 2006. – №7. – С. 55-60.
77. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1979. – 304 с.
78. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
79. Петрова Ю.В. Учет нематериальных активов: проблемы и направления развития. // Бухгалтерский учет. – 1998. – №5. – С. 80-84.
80. Петровский С. Интеллектуальная собственность и исключительное право. // Интернет-ресурс. – <http://pravo.inet.ru>.
81. Полякова С.И., Старовойтова Е.В., Соловьева О.В. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 391 с.
82. Помазков Н.С. Счетные теории. Принцип двойственности и метод двойной записи. – Л.: «Экономическое образование», 1929. – 268 с.
83. Пятов М.Л. Вклад прав владения и пользования имуществом в уставный капитал. // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров.
84. Пятов М.Л. Теории баланса и их значение для практики. // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров.
85. Пятов М.Л. Управление обязательствами организации. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 256 с.
86. Пятов М.Л. Факты хозяйственной жизни и их отражение в бухгалтерском учете. // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров.
87. Пятов М.Л., Смирнова И.А. Цели финансовой отчетности в соответствии с МСФО. // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтера.
88. Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.
89. Рашитов Р.С. Формально-структурный аспект методологии бухгалтерского учета. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. – Л., 1985. – 36 с.
90. Ржаницына В.С. Понятия интеллектуальной собственности и нематериальных активов. // Бухгалтерский учет. – 2005. – №5. – С. 47-50.
91. Ржаницына В.С. Сущность нематериальных активов. // Бухгалтерский учет. – 2005. – №7. – С. 50-54.
92. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
93. Розова С.С. Проблема предмета методологии науки. / Проблемы методологии науки. Сборник. – Новосибирск: Наука, 1985. – 143 с. – С. 7-25.
94. Рощаховский А.К. Балансы акционерных предприятий. – СПб, 1910. – 63 с.
95. Рудановский А.П. Анализ баланса. – М.: «Макиз», 1925. – 747 с.
96. Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения. – М.: Московский коммерческий институт, 1913. – 384 с.
97. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. – М.: «Макиз», 1928. – 183 с.
98. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. Счетное исчисление. – М.: «Макиз», 1928. – 174 с.
99. Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия. – М.: Инфра-М, 2005. – 724 с.
100. Саватье Р. Теория обязательств. – М.: Прогресс, 1972. – 286 с.
101. Савин И.А. Показатели качества бухгалтерского учета. // Методология и организация учета и экономического анализа в условиях рыночной экономики. Сб. научн. статей. / Под ред. Л.Т. Гиляровой. – М.: Современная экономика и право, 2004. – 216 с. – С. 169-172.
102. Сергеев А.П. О проекте раздела V ГК РФ «Право Интеллектуальной собственности» («Исключительное право»). // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. – 2000. – №1. – С. 11-14.
103. Сибирцева М.В. Применение ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2001. – №1. – С. 224-226.
104. Сиверс Е.Е. Счетоведение и счетоводство. Опыт научного исследования. – СПб, 1892. – 69 с.
105. Скворцова В.А. Интеллектуальный капитал: методология исследования, концепция. – М.: МИЭМ, УЧЛИТВУЗ, 2002. – 249 с.
106. Смирнов В. Какую выгоду имеет разработчик от создаваемой им интеллектуальной собственности. // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2001. – №5. – С. 41 – 49.
107. Соколов Я.В. Актив: это очень сложно // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров.
108. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как метод концептуальной реконструкции хозяйственных процессов. // Бухгалтерский учет. – 2003. – №15. – С. 21-26.
109. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
110. Соколов Я.В. Гудвил – большая новость. // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтера.
111. Соколов Я.В. Моделирование и его роль в бухгалтерском учете. // Бухгалтерский учет. – 1996. – №6. – С. 3-8.
112. Соколов Я.В. Правила и принципы в бухгалтерском учете: что важнее? // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров.
113. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
114. Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горечкая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 664с.
115. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Достоверный и добросовестный взгляд на бухгалтерскую информацию. // Бухгалтерский учет. – 2007. – №5. – С. 52-56.
116. Сотов А.И. Нематериальные активы. Взгляд юриста на ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2001. – №2-3. – С. 182-188.
117. Степин В.С. Философская антропология и философия науки. – М.: Наука, 1992. – 224 с.
118. Степин В.С., Горохов В.Г., Розов М.А. Философия науки и техники. – М.: Гардарики, 1996. – 437 с.
119. Стоцкий В.И. Баланс промышленного предприятия и его анализ. – М. – Л.: ОГИЗ Государственное издательство политической литературы, 1941. – 127 с.
120. Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Отчетность по МСФО без трансформации: единый учет нематериальных активов. // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2006. – №3. – С. 130-135; №4. – С. 127-132.
121. Теплов Л.П. Что считать. Популярные очерки по экономической кибернетике. – М.: Московский рабочий, 1970. – 320 с.
122. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. / Под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Экономистъ, 2004. – 555 с.
123. Уильямсон О.И. Экономические институты капитализма: фирмы, рынки, «отношенческая контрактация». – СПб: Лениздат, 1996. – 332 с.
124. Улыбина Т.С. Предприятие как имущественный комплекс – объект гражданско-правовых отношений. // Современное право. – 2006. – №8. – С. 12-20.
125. Усик Е.А. Приобретение бухгалтерских программ. // Главбух. – 2001. – №3. – С. 17-19.
126. Устинова Я.И. Интеллектуальная собственность как объект бухгалтерского учета и налоговых правоотношений. – Новосибирск: НГАЭиУ, 2004. – 420 с.

127. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
128. Хубиев К.А. Теория собственности на основе синтетического подхода. // Интеллектуальная собственность и формы ее реализации. Материалы международной научной конференции. / Под общ. ред. И.И. Стоярова, Ю.В. Трифонова, Л.В. Новокшеновой. – Н. Новгород: Изд-во ННГУ, 1998. – 290 с. – С. 242-250.
129. Чернышева С.А. Формирование правовой доктрины об интеллектуальной собственности в условиях становления рыночных отношений в России. // Интеллектуальная собственность: современные правовые проблемы. Проблемно-тематический сборник. – М.: Издательство ИНИОН РАН, 1998. – С. 14-24.
130. Шайдуров Н.О. Неосязаемые активы в кредитных организациях: актуальные вопросы бухгалтерского учета. – Автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Краснодар, 2002. – 24 с.
131. Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 144 с.
132. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. – М.: «Экономическая жизнь», 1926. – 575 с.
133. Шестаков Д. Интеллектуальная собственность в системе российского права и законодательства. // Российская юстиция. – 2000. – №5. – С. 8-12.
134. Шишкин А.К., Вартанян С.С., Микрюков В.А. Бухгалтерский учет и финансовый анализ на коммерческих предприятиях. Практическое руководство. – М.: Инфра-М, 1996. – 284 с.
135. Шнейдман Л.З. Учет новых видов имущества и операций. – М.: Бухгалтерский учет, 1993. – 112 с.
136. Щедровицкий Г.П. Избранные труды. – М.: Шк. Культ. Полит, 1995. – 800 с.
137. Экономика. / Под ред. А.И. Архипова, А.К. Большакова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 840 с.
138. Экономика и управление, финансы и право: Словарь-справочник. / Авт. и сост. Л.П. Кураков, В.Л. Кураков, А.Л. Кураков. – М.: Вуз и школа, 2004. – 1288 с.
139. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
140. Якупова Л.М. Экономическое содержание интеллектуальной собственности. // Вестник Академии управления «ТИСБИ». – 2005. – №4. – Интернет-ресурс.

*Устинова Яна Игоревна*

## РЕЦЕНЗИЯ

В современной экономике права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации все чаще рассматриваются как один из экономических ресурсов организации. Интеллектуальная собственность способна генерировать поступление экономических выгод, гарантировать платежеспособность и сохранение экономического потенциала организации, а также служить элементом оценки бизнеса, объектом инвестирования. В связи с этим информация о фактах хозяйственной жизни организации в отношении прав на объекты интеллектуальной собственности должна быть раскрыта в финансовой отчетности организации в необходимом и достаточном для пользователей объеме.

В статье проведено исследование природы интеллектуальной собственности как объекта бухгалтерского учета и анализ содержания категории «нематериальные активы», а также оценка возможности реконструкции фактов хозяйственной жизни в отношении интеллектуальной собственности посредством бухгалтерских записей по учету нематериальных активов, отражаемых в финансовой отчетности. Это позволяет автору выявить проблемы современной концепции учета, реализованной в действующих нормативных регулятивах, и границы ее информативности. В качестве пути решения проблем и расширения информационных границ финансовой отчетности автор предлагает использовать моделирование в учете интеллектуальной собственности. С помощью этого инструмента развития методологии бухгалтерского учета в статье сформулированы элементы концепции учета интеллектуальной собственности, ориентированной на основные балансовые теории, уточнено понятие «нематериальные активы», установлены взаимосвязи между названными категориями, разработана модель учета интеллектуальной собственности и классифицированы факты хозяйственной жизни, связанные с ней.

Данная статья развивает теоретические аспекты бухгалтерского учета интеллектуальной собственности и представляет научно-практический интерес. Позиция автора изложена логично и аргументирована. Статья отражает результаты завершённого этапа научного исследования и рекомендуется к публикации.

*Шапошников А.А., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой аудита Новосибирского государственного университета экономики и управления*

## 2.4. INTELLECTUAL PROPERTY AS ACCOUNTING PLANT: THE UP-TO-DATE CONCEPT AND DEVELOPMENT TRENDS

J.I. Oustinova, Candidate of Science (Economic), the Higher Teacher of Chair of Audit of Novosibirsk State University of Economy and Control, the Auditor of Open Company «The Auditing Firm «Credo»

The present article is devoted developing of theoretical aspects of accounting of intellectual property. In it on the basis of the analysis of the economic and legal nature of the intellectual property discovering the reflexion in the fiscal accounting through a grade «fictitious assets», character of agency of applied approaches to the intellectual property registration on the information represented in accounting is uncovered and informational boundaries of the up-to-date concept of the registration of the fictitious assets, implemented in operating standard regulativah are installed. In the article roads of the extension of these boundaries, developings of methodology of accounting on the basis of modelling are offered, units of the concept and principles of build-up of models of the registration of intellectual property on the basis of theories of static and dynamic balance are formulated.