

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-26-37
УДК 336,657(045)
JEL M41, O38

Дефицит информации о нематериальных активах в финансовой отчетности и пути его преодоления

Я.И. Устинова

Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия
<http://orcid.org/0000-0002-1537-2195>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена проблеме локализации информационного дефицита в части нематериальных активов в традиционной финансовой отчетности и анализу возможных путей его преодоления. Методологический каркас исследования включает методы сравнительного, логического анализа, типологии и группировки, индукции и дедукции. Результатом исследования стали способы раскрытия внешних проявлений дефицита данного вида информации в отчетности и их негативных последствий, а также анализ вариантов преодоления этого дефицита, прежде всего, через отчет о нематериальных активах, дополняющий традиционную отчетность в части ее структуры и содержания, сопоставления с информационными запросами стейкхолдеров компании. Обоснован вывод о необходимости пересмотра концепции подготовки и раскрытия информации о неосязаемых активах компании в финансовой отчетности. Исследование может быть использовано при разработке концепции учета нематериальных активов, способной обеспечить преодоление разрыва между содержанием финансовой отчетности и информационными потребностями пользователей. **Ключевые слова:** концепция бухгалтерского учета; нематериальные активы; информационный дефицит; отчет о нематериальных активах; учетное регулирование

Для цитирования: Устинова Я.И. Дефицит информации о нематериальных активах в финансовой отчетности и пути его преодоления. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(3):26-37. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-26-37

ORIGINAL PAPER

Lack of Information on Intangible Assets in the Financial Statements and a Way to Manage It

Ya.I. Ustinova

Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia
<http://orcid.org/0000-0002-1537-2195>

ABSTRACT

The article is devoted to the study of localization of the lack of information on intangible assets in traditional financial statements and the analysis of possible ways to manage it. The methodological framework of the research includes methods of comparative, logical analysis, typology and grouping, induction and deduction. The research resulted in ways and means of disclosing the external manifestations of this type of information gap in the reporting and their negative consequences. It also analyses the options for filling in this gap, first of all, by means of the report on intangible assets that complements the structure and contents of traditional statements, and its comparison with the information requests of the company's stakeholders. The conclusion about the need to revise the concept of preparing and disclosing information about the company's intangible assets in the financial statements is substantiated. The research can be used in developing the concept of accounting for intangible assets, which can ensure that the gap between the content of financial statements and the information needs of users is bridged.

Keywords: accounting concept; intangible assets; ways of managing information lack; report on intangible assets; accounting standards

For citation: Ustinova Ya.I. Lack of information on intangible assets in the financial statements and a way to manage it. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(3):26-37. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-26-37

© Устинова Я.И., 2020

ВВЕДЕНИЕ

Рост доли неосязаемых интеллектуальных активов в общем объеме активов компаний, обретение ими статуса ключевого генератора экономических выгод и основы формирования стоимости компании, базового фактора выживания в конкурентной среде, являются общепризнанной всемирной экономической тенденцией. По мнению Ч. Скотта, умение использовать физические активы зависит от способностей, обусловленных нематериальными активами (НМА) [1].

Раскрытие информации об интеллектуальных активах компании позволяет анализировать структуру ее капитала (физического, финансового и неосязаемого). Повышение полезности информации для стейкхолдеров, сокращение информационной асимметрии, рост точности прогнозных оценок инвестиционной привлекательности компании, ее ликвидности, рыночной капитализации, улучшение понимания природы бизнеса не мыслимы без представления информации о ее интеллектуальных активах. Наконец, открытость такой информации укрепляет доверие стейкхолдеров к компании и к достоверности ее отчетности [2–4].

В [4–8] отмечено, что интеллектуальный капитал как объект бухгалтерского учета не укладывается в традиционные рамки индустриальной парадигмы учета, ориентированной на материальные объекты, с жесткой системой критериев для принятия решений о признании в отчетности и способах такого отражения. Недостаточность информации об интеллектуальных активах вообще и интеллектуальной собственности в частности в финансовом учете и отчетности негативно сказывается на качестве (релевантности, полезности) отчетной информации [4; 8–12], ее восприятии пользователями (с позиции рискованности и потенциала будущих доходов) и динамике капитализации фирмы [10–12]; создает возможности для инсайдерской торговли компанией, снижает стоимость компании, использующей НМА, ограничивает возможности анализа ситуации и принятия стратегических решений.

До сегодняшнего дня не утихают дебаты относительно лучшего способа учета и раскрытия в отчетности информации об интеллектуальных активах, но рациональное решение проблемы до сих пор не принято. Это подтверждает представленный в [13] обзор и анализ методов стои-

мостной оценки НМА, применяемых в практике в странах Европы, США и России.

МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ

Действующая концепция бухгалтерского учета интеллектуальных ресурсов, как российская, так и международная¹, рассматривает их исключительно сквозь призму категории НМА. Теоретически это позволяет отразить в финансовой отчетности лишь ту часть интеллектуальных ресурсов, которая укладывается в объем понятия «нематериальные активы» (и только предусмотренными стандартами способами), при этом какие-либо учетные инструменты для иной части стандартами не предусмотрены. Практически же большая часть неосязаемых активов не находит своего отражения в бухгалтерском учете вообще либо отражается по стоимости, существенно отличной от оценки рынком.

Информационные ограничения носят всеобъемлющий характер, начиная от спектра фактов хозяйственной жизни в отношении интеллектуальных ресурсов, находящих отражение в учете и отчетности, и заканчивая стоимостными оценками этих фактов. Таким образом, можно констатировать «информационный дефицит» в финансовой отчетности в отношении интеллектуальных ресурсов. К числу факторов, обуславливающих его возникновение, можно отнести:

- отказ от включения в состав НМА объекта, возможность извлечения будущих экономических выгод от использования которого неочевидна в момент признания;
- отражение в составе НМА объекта по фактическим затратам с момента признания стадии разработок (по сути, лишь затрат на патентование);
- отсутствие отражения принятых правообладателем обременений при выдаче лицензий на использование объекта.

Внешне информационный дефицит в отчетности проявляется в превышении рыночной стоимости компании над балансовой стоимостью ее активов; наличием расхождений между реальными составом и структурой НМА и их представлением в финансовой отчетности по МСФО

¹ Нормативные акты: ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. Международная концепция отражена, прежде всего, в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Таблица 1 / Table 1

Финансовые характеристики компаний, млрд долл. / Company financial characteristics, billion USD

Компания / Company	2015			2018		
	Активы / Assets	Капита- лизация / Capitalization	Капитализа- ция/активы / Capitalization/ Assets, %	Активы / Assets	Капита- лизация / Capitalization	Капитализа- ция/активы / Capitalization/ Assets, %
ПАО «Новатек»	12,1	27,8	2,30	17,5	52,7	3,01
ПАО «ГМК „Норильский никель”»	13,4	23,2	1,73	15,3	35,9	2,35
ПАО «Северсталь»	6,0	10,4	1,73	6,0	13,6	2,27
ПАО «Алроса»	6,0	8,3	1,38	6,0	8,3	1,38
ПАО «Татнефть»	10,9	11,2	1,03	17,3	27,2	1,57
ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат»	8,9	8,3	0,93	9,9	16,2	1,64

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

и РСБУ; отсутствием адекватного потребностям пользователей раскрытия информации о НМА в составе пояснений к этой отчетности.

Сложившуюся тенденцию иллюстрируют финансовые показатели российских компаний из списка Forbes за 2015 г. Как следует из табл. 1, их рыночная стоимость отражает наличие значительной части активов, составляющих ее капитализацию, но не представленных в финансовой отчетности (неосязаемых активов), поскольку они не учтены (либо учтены, по заниженной оценке). Данная тенденция отмечается и зарубежными исследователями [6; 14–16], по оценкам которых, на сегодняшний день у крупнейших компаний мира наблюдается превышение рыночной стоимости активов над балансовой в 5–8 раз. Следовательно, списывать сложившуюся ситуацию на огрехи российских положений по бухгалтерскому учету и даже российского гражданского законодательства в сфере интеллектуальной собственности абсолютно безосновательно.

Анализ тренда расхождений между реальными составом и структурой НМА и их представлении

ем в финансовой выполнен на основе показателей отчетов компаний из числа представленных в табл. 1. При этом рассматривается отчетность, подготовленная по МСФО и РСБУ (табл. 2). Видно, что статья «Нематериальные активы», даже с учетом консолидации, не сопоставима ни по стоимости, ни по структуре, ни по изменениям во времени. Аналогичная тенденция наблюдается при сопоставлении данных финансовой отчетности крупнейших компаний мира при попытках сопоставить отчетные данные, подготовленные по МСФО и по национальным учетным стандартам [6].

При этом строгость нормативных предписаний российских и международных учетных стандартов существенно сковывает инициативу администрации компании по раскрытию неосязаемых активов в составе финансовой отчетности. Таким образом, информационные ограничения отчетности в части интеллектуальных активов зависят не столько от применяемых стандартов или от специфических особенностей национального законодательства в сфере бухгалтерского

Таблица 2 / Table 2

Состав НМА в отчетности, млн руб. / Composition of intangible assets in the statements, million rubles

Компания / Company	2015										2018											
	МСФО / IFRS					РСБУ / RAS					МСФО / IFRS					РСБУ / RAS						
	Всего / Total	В том числе патенты / Incl. patents	Программное обеспечение / Software	Прочие / Others	Гудвилл / Goodwill	Всего / Total	В том числе патенты / Incl. patents	Лицензии / Licenses	Программное обеспечение / Software	Прочие / Others	НИОКР / R&D	Всего / Total	В том числе патенты / Incl. patents	Программное обеспечение / Software	Прочие / Others	Гудвилл / Goodwill	Всего / Total	В том числе патенты / Incl. patents	Лицензии / Licenses	Программное обеспечение / Software	Прочие / Others	НИОКР / R&D
ПАО «Новатек»	1567			V		3798				V		0					400				V	
ПАО «ГМК „Норильский никель”»	3649			V		1531		V	V	V	V	11			V		12		V	V	V	
ПАО «Северсталь»	16 394		V	V		123	V	V	V	V	V	15			V		177	V		V	V	V
ПАО «Алроса»	1439			V		297				V		1			V		2998	V		V	V	
ПАО «Татнефть»	0					789	V		V	V	V	0					1519	V			V	
ПАО «Новолипец- кий метал- лургический комбинат»	23 819			V	V	508	V		V		V	27			V	V	1666			V	V	V

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

учета, сколько от современной концепции учета этого ресурса.

Тенденция рассогласования между ростом значимости НМА в экономике и изменениями структуры и динамики соответствующей статьи наглядно просматривается при анализе финансовой отчетности российских компаний, подготовленной по РСБУ (табл. 3).

Из нее видно, что за период 2005–2016 гг. величина НМА в бухгалтерских балансах выросла более чем в 10 раз (с поправкой на инфляцию), при этом доля НМА в активах компаний увеличилась с 0,12 до 0,55%. По оценкам зарубежных ученых, в отчетах крупнейших корпораций доля НМА составляет от 50 до 80% общей величины активов, прирастая

ежегодно с 1950-х гг. на 1,25%, что, тем не менее, не решает проблемы их недооцененности [6, 10, 15, 16]. По данным [10] на сегодняшний день темпы роста капитальных вложений в НМА в 2 раза превышают темпы роста капитальных вложений в физические активы. Однако рост использования интеллектуальной собственности в деятельности организаций (как в России, так и за рубежом) не находит в полной мере своего отражения в их бухгалтерской отчетности.

Тренд на отсутствие адекватного потребностям пользователей раскрытия информации о НМА наглядно прослеживается в табл. 4.

Из нее видно, что удельный вес компаний, раскрывающих в пояснениях к финансовой от-

Таблица 3 / Table 3
Структура и динамика статьи «Нематериальные активы» / Structure and dynamics of the item "Intangible assets"

Показатель / Indicator	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Внеоборотные активы	26900860	35358315	43051957	49355615	60279736	75311879	84635469	99043231	157107331	134238406	151444575	105905066,00
в том числе НМА	58564	70763	110799	107141	134812	163137	221459	301163	381847	972325	1344005	1568914,00
Оборотные активы	23425194	29660602	39592066	48457461	48056438	58147819	64841775	78543853	129401004	129969690	141612560	174396427,00
Итого активы баланса:	50326054	65018917	82644023	97813076	108336174	133459698	149477245	177587084	286508335	264208096	293057135	281870407,55
Удельный вес НМА в активах баланса, %	0,12	0,11	0,13	0,11	0,12	0,12	0,15	0,17	0,13	0,37	0,46	0,55
Темп роста НМА, %		120,83	156,58	96,7	125,83	121,01	135,75	135,99	126,79	254,64	138,23	116,73
Темп роста НМА к 2005 г., %		120,83	189,19	182,95	230,2	278,56	378,15	514,25	652,02	1660,28	2294,94	2678,97
Индекс потребительских цен к декабрю прошлого года, %	100	109	111,9	113,3	108,8	108,8	106,1	106,6	106,5	111,4	112,9	105,40
Индекс потребительских цен к декабрю 2005 г., %											247,83	261,21
Рост НМА с поправкой на инфляцию											9,26	10,26

Источник / Source: разработано автором по данным Федеральной службы государственной статистики / developed by the author on the basis of the Federal State Statistics Service data.

Таблица 4 / Table 4
 Раскрытие информации о НМА в финансовой отчетности / Data on the information disclosure of intangible assets in the financial statements

Компания / Company	2015				2016				2017				2018			
	Числовые / Numerical	Гудвилл / Goodwill	Прочие / Others	Описательные / Descriptive	Числовые / Numerical	Гудвилл / Goodwill	Прочие / Others	Описательные / Descriptive	Числовые / Numerical	Гудвилл / Goodwill	Прочие / Others	Описательные / Descriptive	Числовые / Numerical	Гудвилл / Goodwill	Прочие / Others	Описательные / Descriptive
1. ПАО «Газпром»	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2. ПАО «Роснефть»			+	+			+	+			+	+			+	+
3. ПАО «Лукойл»		+		+		+		+		+		+	+		+	+
4. ПАО «Сбербанк»			+	+			+	+			+	+			+	+
5. ПАО «Сургутнефтегаз»		+		+		+		+		+		+		+	+	+
6. ПАО «Транснефть»		+		+		+		+		+		+		+	+	+
7. ПАО «ГМК „Норильский Никель“»			+	+			+	+			+	+			+	+
8. ПАО «ВТБ Банк»			+	+			+	+			+	+			+	+
9. ПАО «Магнит»	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
10. ПАО «Татнефть»																+
11. ПАО «Новатек»			+	+			+	+			+	+			+	+
12. ПАО «Россети»													+		+	
13. ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат»													+	+		+
14. ПАО «Мегафон»	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
15. ПАО «Система»													+			
16. ПАО «Русгидро»													+		+	+
17. ПАО «ОК РУСАЛ»	+			+	+	+		+	+	+		+	+	+	+	+
18. ПАО «Ростелеком»	+			+	+	+		+	+	+		+	+	+	+	+
19. ПАО «Северсталь»	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
20. ПАО «ИКС-5 Финанс»		+		+		+		+		+		+	+	+	+	+
21. ПАО «Интер РАО»									+			+			+	+
22. ПАО «Московская биржа»	+	+	+		+	+	+		+	+	+	+	+	+	+	
23. ПАО «Юнайтед Эйркрафт Корпорейшен»		+	+	+		+	+	+		+	+	+	+		+	+
24. ПАО «Номос банк»			+	+			+	+			+	+			+	+
25. ПАО «Мечел»	+		+	+		+	+	+		+	+	+	+		+	+
26. ПАО «Мэйл групп»	+	+	+	+		+	+	+		+	+	+	+	+	+	+
27. ПАО «Алроса»			+	+			+	+			+	+	+		+	+
Итого, % от общего числа компаний	33,3	40,7	55,6	74,1	33,3	40,7	55,6	74,1	37,0	44,4	59,3	81,5	66,7	25,9	92,6	93,6

Источник / Source: разработано автором по данным Федеральной службы государственной статистики / developed by the author based on Federal State Statistics Service.

четности информацию о НМА, за период с 2015 по 2018 г.:

- по интеллектуальной собственности возрос с 29,6 до 63,0%;
- по гудвиллу снизился с 38,4 до 22,2%;
- в части прочих НМА возрос с 51,9 до 88,9%;
- по представлению описания НМА вырос с 74,1 до 93,6%.

В то же время от 6,4 до 25,9% компаний не предоставляют информации о НМА вовсе.

Таким образом, можно сделать вывод о наличии информационного дефицита в отношении НМА в традиционной финансовой отчетности.

Учитывая возрастающую значимость интеллектуального капитала в мировой экономике, проблема информационного дефицита в финансовой отчетности требует своего незамедлительного и эффективного решения. Ключевыми требованиями к ее решению являются: адаптивность к возрастающему синергетическому эффекту интеллектуального капитала в бизнесе-компании, возможность учета его индивидуальных особенностей и ориентированность на динамично меняющиеся информационные потребности стейкхолдеров.

Рассматриваемый информационный дефицит обусловлен влиянием:

1) внутренних факторов:

- неосвязаемость (отсутствие пространственных границ; высокая степень связанной с ними неопределенности; слабость имущественных прав на ее объекты; ограниченность контроля над этими правами и возможностями извлечения доходов из их использования);
- дуализм (взаимосвязь и взаимообусловленность экономической и правовой сущности; статическая и динамическая трактовки актива в балансе);
- ориентированность на будущее (прогноз; форсайт; информация о будущем компании, возможностях ее развития, создания будущей стоимости, развития конкурентных преимуществ).

Выявленные особенности интеллектуальных ресурсов как объектов учета осложняют методологию подготовки и раскрытия учетной информации и минимизируют возможность использования традиционного учетного инструментария;

2) внешних факторов:

- необходимость развития подходов к учетному регулированию НМА: разработка единого понятия «нематериальные активы» или его заме-

на на понятие «интеллектуальный капитал» [4], «интеллектуальные активы»; пересмотр критериев признания; принятие приемлемых решений в части достоверной оценки; разработка единого подхода к раскрытию информации;

- необходимость развития теоретико-методологического базиса для разработки концепции учета НМА.

Внешние факторы обусловлены критическим ограничением возможности применения традиционной учетной методологии к столь специфическому объекту и предполагают ее содержательное обогащение.

На сегодняшний день обсуждаются два основных пути преодоления информационного дефицита в части НМА в финансовой отчетности:

- дополнение ее отчетом о НМА (отчетом об интеллектуальном капитале) [10, с. 125–130; 8, с. 3–6, 18]. Очевидным преимуществом такого решения является стабильность учетного регулирования, которое при этом не подвергается пересмотру. Однако дополнительное раскрытие не компенсирует пробелов по ее снижению и доверия к ней и не гарантирует удовлетворения информационных потребностей ее пользователей;
- модификация традиционной финансовой отчетности [10, 16, 17]. Данный вариант направлен на долгосрочную перспективу, предполагающую развитие теории и методологии учета и отчетности. Результатом должно стать расширение информационных границ традиционной отчетности в целом и НМА в частности. В то же время такое решение предполагает отступление от учетных стандартов, рост затрат на разработку учетного регулирования и контроль над его соблюдением, необходимость пересмотра устоявшихся приемов подготовки финансовой отчетности.

Неудивительно, что на практике наибольшее признание получил первый вариант, ориентированный на краткосрочную перспективу с сохранением сложившихся учетных стандартов посредством внедрения дополнительного информационного блока. По оценкам профессора Р.П. Булыги, формирование специального блока внешней отчетности, содержащего информацию об интеллектуальном капитале, является основным направлением модернизации системы информационного освещения деятельности компании в Великобритании и континентальной

Таблица 5 / Table 5

**Исследования содержания отчетов об интеллектуальном капитале /
The studying content of reports on intellectual capital**

Основные направления исследований / Major directions of the study	Работы / Papers
Содержание отчетов об интеллектуальном капитале и его влияние на восприятие финансового положения компании пользователями отчетности	[18; 3; 19]
Структура отчетов об интеллектуальном капитале	[20; 19]
Зависимость содержания отчетов об интеллектуальном капитале от отраслевой специфики, размеров компании и иных подобных факторов	[21; 22]

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Европе [4, с. 175–176]. Более того, именно недостаточность традиционной отчетности в отношении НМА, по мнению Ф. Кастилла-Поло и М. С. Руиз-Родригеса, объясняет стратегическое преимущество добровольного раскрытия информации в дополнительных отчетах до тех пор, пока прозрачность, обеспечиваемая им, позволяет укрепить репутацию у внутренних и внешних стейкхолдеров, поддержать стратегию отраслевой дифференциации, раскрыть конкурентные преимущества компании, повысить оценку ее экономического потенциала и привлекательность на рынке капитала [12]. Данное обстоятельство является значимым фактором лобби действующего учетного регулирования, сохраняющим добровольность раскрытия информации об интеллектуальном капитале.

Если необходимость предоставления дополнительной информации об интеллектуальном капитале под сомнение не ставится, то объем, структура, форма ее представления служат предметом научных дискуссий. Вариантам решения этой задачи посвящен ряд работ зарубежных исследователей (табл. 5), причем научный интерес представляет не только их обусловленность отраслевой спецификой, но и взаимосвязь с восприятием информации пользователями отчетности.

Анализ сложившейся практики подготовки дополнительных отчетов о НМА позволяет уста-

новить основные элементы их структуры и содержания в зависимости от целей составления:

1) отчет — как дополнение традиционной финансовой отчетности данными об интеллектуальных ресурсах компании. В отчете отражаются:

- описание и оценка элементов интеллектуального капитала: человеческий, структурный и отношенческий;
- описание интеллектуального капитала как неосязаемого актива, генерирующего добавленную стоимость бизнеса;

2) отчет — как позитивный маркер имиджа компании. В нем описывается интеллектуальный капитал как:

- инструмент конкурентной борьбы за доступ к ресурсам;
- фрагмент добровольного раскрытия информации с целью снижения инвесторами оценок рискованности вложений и укрепления конкурентных преимуществ.

Пока структура и содержание отчета о НМА не регламентированы, на практике наблюдается их зависимость от отраслевой принадлежности, размера компании, ее бизнес-стратегии и т.д.

Дополнительные отчеты об интеллектуальном капитале, в отличие от традиционной отчетности, свободны в использовании оценок НМА. Анализ отчетов позволяет выделить три наиболее распространенных вида оценки:

- переоценка НМА по справедливой стоимости, приближение их стоимостной оценки к воплощенному в них доходному потенциалу. Однако такой подход не затрагивает состав признаваемых НМА и спектр операций с ними;

- раскрытие дополнительной информации в рамках сбалансированной системы показателей, но при этом не обеспечивается сопоставимость данных с теми объектами, которые нашли свое отражение в составе активов;

- оценка НМА на основе остаточного подхода, исходя из оценки капитализации компании за вычетом справедливой стоимости всех идентифицированных активов. Отражает влияние НМА на капитализацию компании, однако предполагает «котловую оценку», без адекватных инструментов анализа влияния на деятельность компании отдельно взятого НМА.

Каждый из рассмотренных способов оценки имеет свои сильные и слабые стороны, но при этом для всех вариантов характерно усреднение потребностей пользователей; стремление к компромиссу, устраивающему всех, но не способному удовлетворить никого; нивелирование юридической природы и экономической сущности объекта учета, его влияния на финансовые результаты деятельности компании и перспективы ее развития. В то же время именно отказ от признания специфики самого объекта и раскрытия информации о нем и обусловил накапливающееся недовольство пользователей.

Анализ результатов исследований информационных запросов пользователей отчетов об интеллектуальном капитале, выполненных зарубежными специалистами [12], позволяет предложить следующий перечень подлежащих раскрытию сведений:

- информация о ключевых компонентах НМА, обеспечивающих разработку цели и стратегии бизнеса, ресурсах для их эффективного использования, о потенциальных рисках, связанных с их использованием;

- классификация компонентов НМА и их оценка, возможностей их отчуждения и альтернативного использования;

- анализ источников формирования НМА, оценка независимости организации в этом аспекте;

- область применения НМА, фактическая и ожидаемая эффективность его использования;

- анализ рыночных преимуществ, предоставляемых НМА, оценка предполагаемой продол-

жительности этих выгод, рисков, которые им угрожают, и мер безопасности;

- оценка дополнительных вложений в НМА и анализ их эффективности и т.д.

Раскрытие этой информации представляется необходимым условием эффективной коммуникации с инвесторами и кредиторами компании, ключевым параметром ее внутриотраслевой дифференциации, конкурентным преимуществом на рынке капитала. Очевидно, что дополнительные отчеты соответствующих сведений не содержат и потребностей пользователей не удовлетворяют. Более того, отсутствие этой информации и, как следствие, возможности у пользователей на основе таких данных строить собственные экономические модели принятия управленческих решений, неизбежно ставит вопрос о снижении ценности традиционной отчетности как источника информации. Все это приводит к необходимости пересмотра приемов и способов подготовки и раскрытия учетной информации в отношении НМА.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В традиционной финансовой отчетности имеет место дефицит информации о НМА как в части спектра отражаемых операций, так и в части их стоимостной оценки, в силу чего она утрачивает статус важнейшего источника при принятии управленческих решений.

Подготовка отчетов о НМА, дополняющих традиционную отчетность, не решает проблемы раскрытия информации, необходимой пользователям, не обеспечивает ее сопоставимость и полноту. В отдельных случаях их подготовка используется как инструмент манипуляции мнением стейкхолдеров в условиях конкуренции за доступ к экономическим ресурсам.

Вместе с тем уникальный характер НМА как учетного объекта предполагает наличие определенной степени свободы в принятии учетных решений при подготовке финансовой отчетности, с обязательным раскрытием использованных подходов, принятых во внимание обстоятельств и связанных с ними неопределенностей в пояснениях. При этом в учетном регулировании, прежде всего в отношении НМА, соотношение учетных правил и принципов должно обеспечивать баланс между финансовой свободой бизнеса, в том числе и в части раскрытия отчетных данных, и защитой интересов общества, его «права знать».

Таким образом, требуется разработка новых теоретических и методологических положений, обеспечивающих возможность выхода за пределы информативности индустриальной парадигмы учета и построения пользователями отчетности на ее основе собственных моделей принятия экономических решений. Есть основания полагать, 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 теоре-

тических концепций. Необходимость разработки такой методологии становится все более очевидной в условиях перехода к информационной парадигме, ориентированной на учет не материально-вещественных объектов, а интеллектуальных ресурсов компании. Синтез новой методологии потребует пересмотра ряда учетных концепций, принципов, категорий, а также уточнения самого понятия «нематериальные активы» и их классификации.

Выполненное исследование может быть использовано при разработке (пересмотре) концепции учета НМА, способной обеспечить преодоление разрыва между содержанием финансовой отчетности и информационными потребностями пользователей.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Scott C. A. Measuring the immeasurable: Capturing intangible values. In: Conference Keynote (19 September, 2011). Brno, Czech Republic: Marketing and Public Relations International Committee of ICOM (International Council of Museums). 2011. 20 p. URL: http://network.icom.museum/fileadmin/user_upload/minisites/mpr/papers/2011-Scott.pdf (дата обращения: 20.02.2020).
2. Lopes I. T. The boundaries of intellectual property valuation: Cost, market, income based approaches and innovation turnover. *Intellectual Economics*. 2011;1(9):99–116.
3. Chander S., Mehra V. A study on intangible assets disclosure: An evidence from Indian companies. *Intangible Capital*. 2011;7(1):1–30. DOI: 10.3926/ic.198
4. Булыга Р. П. Концепция интеллектуального капитала как основа повышения информационной прозрачности и достоверности внешней отчетности организации. *Инновационное развитие экономики*. 2012;8(2):170–176.
5. Седанов А. А. Нематериальные и неосозаемые бизнес-активы предприятия. *Вестник Челябинского государственного университета*. 2013;299(8):140–146.
6. Karius T. Intellectual property and intangible assets: Alternative valuation and financing approaches for the knowledge economy in Luxemburg. Research report. EIKV-Schriftenreihe Zum Wissens und Wertemanagement 3. 2016. 92 p. URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/126183/1/846567334.pdf> (дата обращения: 20.02.2020).
7. Wu J.-Ch., Lin Ch. A balance sheet for knowledge evaluation and reporting. In: Proc. Int. Conf. “Management, Knowledge and Learning”. (Zadav, Croatia, 19–21 June 2013). URL: <http://www.toknowpress.net/ISBN/978-961-6914-02-4/papers/ML13-264.pdf> (дата обращения: 20.02.2020).
8. Cormier D., Ledoux M.-J. The influence of voluntary disclosure about intangible assets reported in French financial statement: The role played by IFRS. Corporate Reporting Chair. 2010. 36 p. URL: https://pdfs.semanticscholar.org/ce02/e5109dbd7e724ef4fc44b3dc3cfc56090fa1.pdf?_ga=2.151599484.499910931.1590668890-864372845.1590668890 (дата обращения: 20.02.2020).
9. Андриссен Д., Тиссен Р. Будущее финансовой отчетности (в сфере нематериальных активов). URL: https://gaap.ru/articles/budushchee_finansovoy_otchetnosti_v_sfere_nematerialnykh_aktivov (дата обращения: 20.02.2020).
10. Лев Б., Райгопал Ш. FASB призвал перейти на принципы. URL: <https://gaap.ru/news/149381> (дата обращения: 20.02.2020).
11. Кузубов С. А., Евдокимова М. С. Повышает ли стоимость компании публикация нефинансовых отчетов по стандартам GRI? (на примере стран БРИКС). *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;4(2):28–36.
12. Castilla-Polo F., Ruiz-Rodriguez M. C. Intangible assets disclosures in the olive oil differentiation strategy. *Agricultural Research & Technology Open Access Journal*. 2018;14(1):1–8. DOI: 10.19080/ARTOAJ.2018.14.555904

13. Тазикина Т. В., Лосева О. В., Федотова М. А. Нематериальные активы и интеллектуальная собственность корпорации: оценка и управление. М.: КноРус; 2018. 188 с.
14. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность. М.: Квинто-Консалтинг; 2009. 240 с.
15. Diukova N., Jasienski M. Structure and function of intangible assets in the knowledge economy. *Socio-economic Research Bulletin*. 2010;(41);12–17.
16. Heinrich R. Valuation in intellectual property accounting. UNECE team of specialists on intellectual property. Bishkek. 2011. 43 p. URL: https://www.unece.org/fileadmin/DAM/ceci/ppt_presentations/2011/SubRegConf_Bishkek/Heinrich_Accounting.pdf (дата обращения: 20.02.2020).
17. Rea N., Davis A. Intangible assets: What are they worth and how should that value be communicated. PricewaterhouseCoopers. London. 2012. URL: www.buildingipvalue.com (дата обращения: 21.05.2020).
18. Singh R. D., Narwal K. P. Intellectual capital and its consequences on company performance: A study of Indian sectors. *International Journal of Learning and Intellectual Capital*. 2015;12(3):300–322.
19. Abhayawans S., Guthrie J. Importance of intellectual capital information: A study of Australian analyst reports. *Australian Accounting Review*. 2014;24(1):66–83. DOI: 10.1111/auar.12012
20. Branco M. C., Delgado C., CSá M., Sousa C. An analysis of intellectual capital disclosure by Portuguese companies. *EuroMed Journal of Business*. 2010;5(3):258–278.
21. Santos J. C., Venancio M. T. Intellectual capital: Information disclosure practices by Portuguese companies. *Revista Universo Contábil*. 2013;9(2):174–194.
22. Whiting R. H., Woodcock J. Firm characteristics and intellectual capital disclosure by Australian companies. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*. 2011;15(2):102–126.

REFERENCES

1. Scott C. A. Measuring the immeasurable: Capturing intangible values. In: Conference Keynote (19 September, 2011). Brno, Czech Republic: Marketing and Public Relations International Committee of ICOM (International Council of Museums). 2011. 20 p. URL: http://network.icom.museum/fileadmin/user_upload/minisites/mpir/papers/2011-Scott.pdf (accessed on 20.02.2020).
2. Lopes I. T. The boundaries of intellectual property valuation: Cost, market, income based approaches and innovation turnover. *Intellectual Economics*. 2011;1(9):99–116.
3. Chander S., Mehra V. A study on intangible assets disclosure: An evidence from Indian companies. *Intangible Capital*. 2011;7(1):1–30. DOI: 10.3926/ic.198
4. Bulyga R. P. The concept of intellectual capital as the basis for increasing information transparency and reliability of the organization's external reporting. *Innovatsionnoye razvitiye ekonomiki = Innovative Economic Development*. 2012;8(2):170–176. (In Russ.).
5. Sedanov A. A. Intangible business assets of an enterprise. *Vestnik Chelyabinskogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Chelyabinsk State University*. 2013;299(8):140–146. (In Russ.).
6. Karius T. Intellectual property and intangible assets: Alternative valuation and financing approaches for the knowledge economy in Luxemburg. Research report. EIKV-Schriftenreihe Zum Wissens und Wertemanagement 3. 2016. 92 p. URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/126183/1/846567334.pdf> (accessed on 20.02.2020).
7. Wu J.-Ch., Lin Ch. A balance sheet for knowledge evaluation and reporting. In: Proc. Int. Conf. "Management, Knowledge and Learning". (Zadav, Croatia, 19–21 June 2013). URL: <http://www.toknowpress.net/ISBN/978-961-6914-02-4/papers/ML13-264.pdf> (accessed on 20.02.2020).
8. Cormier D., Ledoux M.-J. The influence of voluntary disclosure about intangible assets reported in French financial statement: The role played by IFRS. Corporate Reporting Chair. 2010. 36 p. URL: https://pdfs.semanticscholar.org/ce02/e5109dbd7e724ef4fc44b3dc3cfc56090fa1.pdf?_ga=2.151599484.499910931.1590668890-864372845.1590668890 (accessed on 20.02.2020).
9. Andrisen D., Tissen R. The future of financial reporting (in the field of intangible assets). URL: https://gaap.ru/articles/budushchee_finansovoy_otchetnosti_v_sfere_nematerialnykh_aktivov (accessed on 20.02.2020). (In Russ.).
10. Lev B., Raygopal Sh. FASB called for the transition to principles. URL: <https://gaap.ru/news/149381> (accessed on 20.02.2020). (In Russ.).

11. Kuzubov S. A., Evdokimova M. S. Does the company increase the value of publishing non-financial reports according to GRI standards? (on the example of the BRICS countries). *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Audit.* 2017;(2):28–36. (In Russ.).
12. Castilla-Polo F., Ruiz-Rodriguez M. C. Intangible assets disclosures in the olive oil differentiation strategy. *Agricultural Research & Technology Open Access Journal*. 2018;14(1):1–8. DOI: 10.19080/ARTOAJ.2018.14.555904
13. Tazikhina T. V., Loseva O. V., Fedotova M. A. Intangible assets and intellectual property of the corporation: Evaluation and management. Moscow: KnoRus; 2018. 188 p. (In Russ.).
14. Lev B. Intangible assets: Management, measurement, reporting. Moscow: Quinto Consulting; 2009. 240 p. (In Russ.).
15. Diukova N., Jasienski M. Structure and function of intangible assets in the knowledge economy. *Socio-economic Research Bulletin*. 2010;(41);12–17.
16. Heinrich R. Valuation in intellectual property accounting. UNECE team of specialists on intellectual property. Bishkek. 2011. 43 p. URL: https://www.unece.org/fileadmin/DAM/ceci/ppt_presentations/2011/SubRegConf_Bishkek/Heinrich_Accounting.pdf (accessed on 20.02.2020).
17. Rea N., Davis A. Intangible assets: What are they worth and how should that value be communicated. PricewaterhouseCoopers. London. 2012. URL: www.buildingipvalue.com (дата обращения: 21.05.2020).
18. Singh R. D., Narwal K. P. Intellectual capital and its consequences on company performance: A study of Indian sectors. *International Journal of Learning and Intellectual Capital*. 2015;12(3):300–322.
19. Abhayawans S., Guthrie J. Importance of intellectual capital information: A study of Australian analyst reports. *Australian Accounting Review*. 2014;24(1):66–83. DOI: 10.1111/auar.12012
20. Branco M. C., Delgado C., CSá M., Sousa C. An analysis of intellectual capital disclosure by Portuguese companies. *EuroMed Journal of Business*. 2010;5(3):258–278.
21. Santos J. C., Venancio M. T. Intellectual capital: Information disclosure practices by Portuguese companies. *Revista Universo Contábil*. 2013;9(2):174–194.
22. Whiting R. H., Woodcock J. Firm characteristics and intellectual capital disclosure by Australian companies. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*. 2011;15(2):102–126.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Яна Игоревна Устинова — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Россия
ustinova_pr@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Yana I. Ustinova — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of Information and Analytical Support and Accounting Department, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia
ustinova_pr@mail.ru

Статья поступила в редакцию 14.04.2020; после рецензирования 30.04.2020; принята к публикации 13.05.2020. Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 14.04.2020; revised on 30.04.2020 and accepted for publication on 13.05.2020. The author read and approved the final version of the manuscript.