

Теоретические аспекты нематериальных активов в составе имущественного комплекса предприятия

Вадим Сергеевич КУДРЯШОВ

Северо-Западный институт управления РАНХиГС при Президенте РФ
к.э.н., доцент кафедры экономической теории и прикладной экономики

e-mail: kudvad88@yandex.ru

Vadim Sergeevich KUDRYASHOV

North-West Institute of Management of the Russian Federation Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Ph.D. Associate Professor, Department of economic theory and applied Economics

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы имущественного комплекса предприятия в ракурсе участия нематериальных активов в экономическом обороте предприятия при осуществлении хозяйственной деятельности. Проведенный анализ выявил роль нематериальных активов в структуре финансового и бухгалтерского учета в составе имущественного комплекса предприятия.

Ключевые слова: нематериальные активы, хозяйственная деятельность, бухгалтерский учет, активы, предприятие.

Theoretical aspects of intangible assets in the composition of the property complex of the enterprise

Abstract. In the article the questions of the property complex of the enterprise from the perspective of the participation of intangible assets in economic turnover of the enterprise in its business activities. The analysis revealed the role of intangible assets in the structure of financial and accounting services within the property complex of the enterprise.

Keywords: intangible assets, economic activities, accounting, assets, enterprise.

Теоретические аспекты понятия «нематериальные активы» рассматриваются в основном с точки зрения принадлежности к группе имущества, относящейся к составу внеоборотных средств предприятия.

Однако не дано определение понятия «нематериальные активы» ни в одном из нормативно-правовых документов.

С точки зрения бухгалтерского учета в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов» к объектам нематериальных активов следует отнести объекты, которые удовлетворяют определенным условиям [1]:

- наличие материально-вещественной формы;
- имеют для организации экономические выгоды;
- имеют длительное использование (свыше 12 месяцев);
- возможность идентификации объекта;
- не подлежат реализации организацией в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» определяет, что под нематериальными активами понимаются идентифицируемые неденежные активы, которые не имеют физической формы, но соответствуют следующим основным характеристикам [2]:

- идентифицируемость;
- контроль со стороны предприятия;
- возможность приносить будущие экономические выгоды предприятию;
- отсутствие физической формы.

На первый взгляд данные положения имеют сходность в отношении нематериальных активов по стандартам российского бухгалтерского учета (РСБУ) и международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Однако следует отметить некоторые различия.

В РСБУ необходимым условием для определения НМА является наличие всех перечисленных признаков одновременно.

МСФО определяет, что условие наличия материально-вещественной формы является обязательным, но недостаточным для признания объекта как нематериального.

Так, условие длительного использования объекта при сроке полезного использования свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла является необязательным и определяется самой организацией [3].

Существенной разницей основных принципов признания объектов нематериальными активами является возможность отделения их от другого имущества.

При рассмотрении вопроса отнесения к нематериальным активам организации деловой репутации организации.

МСФО 38 определяет основным условием идентификации объекта как нематериального объекта отделение актива от гудвилла, не являющегося нематериальным активом и который может быть выделен в балансе отдельной статьей актива в случае, если компания была приобретена, либо при объединении бизнеса. В этом случае оценка актива рассчитывается как разница между покупной и справедливой стоимостью активов.

Пункт 4 ПБУ 14/2007 устанавливает исчерпывающий перечень объектов интеллектуальной собственности, которые можно отнести к нематериальным активам [1]:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для электронной вычислительной машины (ЭВМ), базы данных;
- имущественное право автора или иного правообразователя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

Одной из особенностей нематериальных активов является неотделимость деловых качеств и репутации работников или руководителей, невозможность передачи другим лицам[4].

Ввиду этого состав НМА не включает интеллектуальные и деловые качества персонала, квалификацию и способность к труду вследствие невозможности их использования без обладателя этих качеств.

- НМА можно разделить на три группы:
- объекты интеллектуальной собственности предприятия;
- организационные расходы предприятия;
- деловая репутация предприятия.

Под интеллектуальной собственностью подразумеваются исключительные права гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности.

Объектом интеллектуальной собственности является результат интеллектуальной деятельности, имеющий свою специфику и особенности в нематериальном виде (научные, технические идеи и их решения, созданные художественные образы, символы, включая наименования и товарные знаки).

Объекты интеллектуальной собственности подразделяются на два вида:

- объекты, регулируемые патентным правом;
- объекты, регулируемые авторским правом.

Объекты, регулируемые патентным правом (объекты промышленной собственности), это:

- изобретения, при условии, что они являются новыми, имеют изобретательский уровень и промышленно применимы;
- промышленные образцы – художественно-конструкторские решения изделия, которые определяют его внешний вид;
- полезные модели;
- товарные знаки и знаки обслуживания (обозначения, которые позволяют различать соответственно однородные товары и услуги разных юридических и физических лиц);
- фирменные наименования, включая индивидуальное название юридического лица.

К объектам интеллектуальной собственности, которые регулируются авторским правом, относятся:

- программа для ЭВМ – объективная форма совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств;
- база данных как объективная форма представления и организации совокупности данных (статей, расчетов и др.), систематизированных с целью нахождения и обработки этих данных;
- топология интегральных микросхем – зафиксированная на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними [5].

Организационные расходы включают:

- затраты по оплате услуг консультантов и специалистов для подготовки необходимой документации в период создания до момента регистрации;
- расходы при образовании юридического лица, признанные вкладом учредителей в уставный капитал в соответствии с учредительными документами.
- Необходимо иметь в виду, что расходы по переоформлению учредительных документов, по расширению организации или видов деятельности, изготовлению штампов, печатей включаются в состав общехозяйственных расходов организации.

В составе НМА учитывается деловая репутация организации.

При этом деловая репутация организации рассчитывается как разница между стоимостью фирмы, в сущности, как единого целостного имущественно-финансового комплекса, который имеет свою определенную репутацию, и балансовой стоимостью имущества этой фирмы.

В БУ деловая репутация рассчитывается при совершении сделок купли-продажи предприятия.

Деловая репутация может иметь положительное или отрицательное значение.

Положительное значение деловой репутации рассматривается как надбавка, которая выплачивается покупателем с целью обеспечения будущей потенциальной доходности приобретенного предприятия.

Подразумевается, что средства, вложенные на приобретение деловой репутации, принесут экономическую выгоду в будущем.

Отрицательное значение деловой репутации следует понимать как скидку с цены, предоставляемой покупателю из-за отсутствия маркетинга, системы связей по реализации продукции и услуг, опыта и навыков управления.

На практике следует основываться на следующих принципах классификации и формирования НМА:

1. Степень участия в производстве:
 - функционирующие НМА, при использовании которых предприятие получает доход в текущем периоде;
 - нефункционирующие НМА, которые не используются, но могут быть применены в будущем.
2. Степень отчуждения:
 - отчуждаемые, которые полностью передаваемы при продаже, передаче или аренде;
 - неотчуждаемые, которые остаются в собственности предприятия-владельца, но при возможности частичной передачи прав на их использование.

3. Степень влияния на финансовые результаты предприятия:
 - объекты НМА, способные приносить доход непосредственно за счет введения их в экономический оборот;
 - объекты НМА, которые опосредованно оказывают влияние на финансовые результаты.
 -
4. Степень правовой защищенности:
 - НМА, которые имеют охранные документы (авторские права, патенты, лицензии);
 - НМА, не защищенные охранными документами, включая авторские права, патенты, лицензии.
5. Степень вложения индивидуального труда работников предприятия:
 - единоличные – это объекты НМА, которые разработаны лично работниками или учредителями предприятия;
 - паевые – это объекты НМА, разработанные совместно с другими физическими или юридическими лицами на условиях долевого участия;
 - приобретенные со стороны – это объекты НМА, полученные от иных физических или юридических лиц (за плату или безвозмездно).

Сущность НМА представляет собой обобщенное понятие результата творческой деятельности и средств индивидуализации юридического лица, которые не обладают физической основой и реализуются в виде прав на основании удостоверенных патентов, свидетельств или лицензионных договоров.

Реализация прав в рамках действующего законодательства позволяет получить собственнику доход в размере, определяющем зависимость от объема прав владельца на объект НМА.

Для эффективной работы предприятия необходимо вовлекать в хозяйственный оборот имеющиеся ресурсы. Данный подход позволяет увеличить жизненный цикл предприятия, повысить эффективность его деятельности.

Таким образом, вовлекая в оборот имеющиеся НМА, можно повысить долю в составе имущества предприятия.

При этом следует иметь в виду, что существуют трудности введения интеллектуальной собственности в производственный оборот предприятия из-за косности мышления и отсутствия необходимого опыта и навыков использования интеллектуального потенциала предприятия по пути инновационного развития и создания рынка научно-технической продукции. Для коммерческого использования новаций необходимо их поставить на бухгалтерский учет в качестве НМА.

Стоимость объектов НМА может достигать огромных сумм, составляя значительную долю капитала предприятия.

Использование интеллектуальной собственности должно приносить доход предприятию, приносить прибыль. Таким образом, НМА должны принадлежать активам предприятия и быть вовлеченными в оборот с целью получения прибыли предприятия.

Применение НМА в хозяйственной деятельности предприятия может быть осуществлено внесением стоимости объекта НМА в уставный капитал предприятия как залога прав на объект интеллектуальной собственности, передачей прав по лицензии, уступкой прав на объект интеллектуальной собственности, сдачей в аренду объекта интеллектуальной собственности, использованием объекта интеллектуальной собственности в собственном производстве.

Конкуренция на мировых рынках диктует необходимость создания новых конкурентоспособных товаров, обладающих уникальными свойствами, но имеющих неизменными цены, что достигается за счет снижения издержек производства. Особое место занимает качество выпускаемой продукции. Поэтому рынок диктует применение новых технологий и поиска новых возможностей для модернизации производства товаров, обладающих уникальностью и имеющих высокие качественные показатели. Для внедрения новых достижений НИОКР необходимо проводить комплексные исследования в области патентования объектов собственности, включая интеллектуальную собственность.

Наличие собственных уникальных достижений в области создания новых конкурентоспособных продуктов дает возможность продавать их по более высоким ценам в сравнении с ценами конкурентов за счет уникальных свойств создаваемого продукта.

Так, продажа лицензий на достижения в области науки и техники сможет сыграть значительную роль в хозяйственной деятельности, так как является выгодной операцией для обладателя НМА.

Следовательно, чтобы включить объект НМА в хозяйственный оборот предприятия с целью получения прибыли, необходимо выполнить ряд условий:

- требуется наличие документального подтверждения на использование интеллектуальной собственности и получение результатов от применения;
- должно быть документально законодательно оформленное подтверждение прав собственности на объект НМА или интеллектуальной собственности, что будет выгодно с точки зрения получения прибыли при снижении издержек.

Осуществление деятельности по включению НМА в оборот имеет ряд проблем, которые необходимо решать для успешной реализации поставленных задач:

- проблемы, которые возникают при взаимоотношениях по созданию объектов интеллектуальной собственности на предприятии;
- проблемы, возникающие при приобретении и оплате имущественных прав на собственность НМА, созданных вне предприятия;
- проблемы правовой защиты интеллектуальной собственности обеспечения сохранности;
- проблемы коммерческого использования интеллектуальной собственности в качестве имущества предприятия;
- финансово-экономические проблемы использования интеллектуальной собственности и организации ее бухгалтерского учета.

Использование интеллектуальной собственности в качестве объекта купли-продажи вводит ее в систему рыночных отношений. Но специфика объекта интеллектуальной собственности не позволяет в полной мере использовать механизмы рынка, такие, как: установление равновесной цены, использование в качестве средства обеспечения.

В целом вызывает трудность рыночная оценка объекта интеллектуальной собственности, так как зачастую они имеют оригинальность, которую невозможно сопоставить с аналогами, применив методы сравнительного анализа; имеют длительность разработки и исследований, что вызывает проблемы в калькулировании издержек в силу длительности временного интервала; возникает проблема ожидаемой доходности в связи с созданием новых товаров и рынков[6].

Данные проблемы создают препятствия применения рыночных механизмов в отношении объектов интеллектуальной собственности при привлечении ее в оборот хозяйственной деятельности предприятия.

В силу своей специфики и определенной ценности при привлечении нематериальных активов в оборот хозяйственной деятельности предприятия необходимо иметь в виду неоднородность состава, характера использования и эксплуатации, степени влияния на получение прибыли в результате хозяйственной деятельности, необходимо подходить дифференцированно к результатам анализа по включению НМА в оборот предприятия.

Поэтому необходимо при использовании потенциала в качестве объекта интеллектуальной собственности учитывать, владеть и распоряжаться при правильном документальном оформлении и оценке в качестве объекта в уставном капитале предприятия, объекта НМА при включении в оборот хозяйственной деятельности, объекта «ноу-хау».

При постановке на учет объекта интеллектуальной собственности в качестве НМА необходимо иметь первичные документы, которые сходны с учетом основных средств.

На основании Постановления Госкомстата РФ существует одна унифицированная форма первичного документа по учету нематериальных активов – «Карточка учета нематериального актива».

При этом каждая организации имеет право самостоятельно выбрать формы соответствующих первичных документов.

Для составления акта приема достаточно иметь документы, которые описывают нематериальные активы, документы, подтверждающие права пользования объекта интеллектуальной собственности в качестве НМА [7].

С точки зрения ведения б/у необходимо иметь инвентаризационные описи и акты инвентаризации объектов НМА для достоверности данных наличия активов.

Постановка на учет ведется аналогично постановке на учет ОС по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость это сумма всех фактических затрат, связанных с приобретением, не включая НДС и другие возмещаемые налоги.

ПБУ 14/2007 устанавливает различные подходы к определению первоначальной стоимости нематериальных активов (НМА) в зависимости от способа его приобретения.

Начиная с 2008 года исключительное право на изобретения, промышленные образцы, программы ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, ноу-хау, полезные модели НДС не облагается.

Дополнительные затраты составляют пошлины, оплата услуг посреднических организаций, затраты, связанные с организационными расходами и покупкой объекта НМА.

Исходя из практики, при оценке стоимости объектов нематериальных активов применяются такие виды стоимости:

- остаточная стоимость объекта нематериальных активов, которая
- определяется как разница фактических затрат на приобретение, изготовление и доведение объекта нематериальных активов до их состояния, в котором объекты нематериальных активов сопоставляются с запланированным результатом или запланированной целью, и амортизацией, начисленной в расчете;
- ликвидационная стоимость объекта нематериальных активов, которая определяется как сумма средств, которую компания рассчитывает и ожидает получить за объект нематериальных активов после срока окончания полезного использования объекта НМА, за вычетом ожидаемых затрат на выбытие объекта НМА из средств компании;
- балансовая стоимость объекта НМА, которая определяется как стоимость, при которой объект НМА отражается в бухгалтерском балансе предприятия после вычета при расчете накопленной амортизации.

Нематериальные активы как любое ОС предприятия имеют свой жизненный цикл, исходя из поступления (участие в производственном процессе) и выбытия.

При постановке объекта НМА к учету следует определить срок полезного использования.

Срок полезного использования определяется как срок, в течение которого можно использовать объект, извлекая из него экономическую выгоду.

При невозможности определения такого срока амортизация объекта НМА не начисляется.

НМА, как и ОС, подлежат начислению амортизации.

Расчет амортизации НМА регламентируется ПБУ 14/2007.

Амортизация НМА начисляется ежемесячно, начиная с месяца, который идет после месяца принятия НМА к учету, при этом отчисления списываются в расходы предприятия.

Стоимость объекта НМА компенсируется за счет начисления амортизации, что позволяет перенести часть своей стоимости на себестоимость продукции.

В б/у амортизация для НМА может рассчитываться тремя способами:

- линейным способом, который предполагает равномерно начислять амортизацию за весь срок полезного использования;
- способом уменьшаемого остатка, где амортизация рассчитывается на основе остаточной стоимости актива и срока полезного использования, что удобно в случаях, когда предприятию необходимо раньше списать стоимость актива, чтобы вернуть деньги для дальнейшего вложения при приобретении нового актива или улучшения уже имеющегося;
- способом списания стоимости пропорционально объему в зависимости амортизации от соотношения объема продукции, который планируется произвести за весь срок эксплуатации, и фактически произведенного за месяц. Рассчитываются ежемесячные отчисления частным от произведения

объема произведенной продукции или работ за месяц и фактической стоимости НМА на предполагаемый объем выпуска продукции за весь срок использования.

Исходя из проведенного исследования и анализа эффективности введения в оборот средств НМА можно сделать вывод, что главными проблемами для эффективного использования ресурса НМА является определение стоимости НМА и оценка его состояния в конкретный период времени. Оценка НМА является одной из самых важных, но трудных задач при введении НМА в оборот хозяйственной деятельности.

Определение точной оценки стоимости НМА невозможно на данный период времени. Возможно приблизительно определить будущую материальную выгоду от участия НМА в обороте хозяйственной деятельности предприятия. Поэтому, учитывая многообразие и специфику объектов НМА, возникает необходимость их классификации для учета их наличия и движения.

Таким образом, объекты НМА, являясь частью имущественного комплекса предприятия, играют важную роль при определении доходности работы предприятия, что предполагает их эффективное использования с целью повышения доходности хозяйственной деятельности предприятия.

Список литературы:

1. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)». Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н./КонсультантПлюс. Режим доступа: КонсультантПлюс <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111054> (дата обращения: 20.05.16).
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» (ред. от 17.12.2014) (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н) /КонсультантПлюс. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_124016/ (дата обращения: 25.05.16).
3. *Большаков С. В.* Финансы предприятий: теория и практика / С.В. Большаков. М.: Книжный мир, 2015. 617с.
4. *Пястолов С.М.* Анализ финансово-хозяйственной деятельности /С.М. Пястолов, 6-е изд., стер. М.: Издательский центр «Академия», 2013. 336 с.
5. *Ченг Л.Ф.* Финансы корпораций: теория методы и практика / Л.Ф.Ченг. М.: ИНФА-М, 2014. 685 с.
6. *Коноплев С.П.* Экономика организаций (предприятий) /Коноплев, М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2012. 160 с.
7. *Литовченко В.П.* Финансовый учет / В.П. Литовченко. М.: Аспект Пресс, 2014. 287с.