

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

Н.А. Курочка, ПТУ им. П.О. Сухого

Инновационная деятельность, заключающаяся в выпуске новых видов продукции, во внедрении новых технологических процессов производства, в использовании новых форм организации производства, непосредственно связана с возникновением и использованием на предприятиях объектов интеллектуальной собственности (ОИС).

Объекты интеллектуальной собственности, используемые в хозяйственном обороте предприятий, представляют его нематериальные активы.

Нематериальные активы — это группа активов предприятия, не имеющих материально-вещественного содержания, характеризующихся долговременным использованием в хозяйственном обороте предприятия, способностью приносить доход и, как правило, возможностью отчуждения.

Использование объектов интеллектуальной собственности в качестве нематериальных активов предприятий, хозяйственных организаций, постановка их на бухгалтерский учет, по сути, означает начало процесса коммерциализации инновационной сферы и формирования рынка научно-технической продукции (нововведений). Это создает возможность экономически эффективного использования как имеющихся, так и вновь создаваемых нематериальных активов, изменения структуры уставных фондов предприятий и организаций, повышения наукоемкости выпускаемой продукции.

Входящие в состав нематериальных активов объекты интеллектуальной собственности такие, как патенты, лицензии, ноу-хау, товарные знаки, предоставляют предприятиям исключительные права работы в определен-

ном секторе товарного рынка, а также являются инструментом его регулирования и контроля. Создаваемая на определенный момент времени исключительная монополия за счет действия охранных документов — это реальная возможность обеспечить необходимый уровень дохода предприятия.

Необходимость проведения экономического анализа нематериальных активов, изучения их наличия, состава, структуры и динамики, а также исследование практического состояния и проблем управления нематериальными активами субъектов хозяйствования обусловлена тем фактом, что данные активы становятся все более дорогостоящим элементом капитала, реальную стоимость которого не всегда могут отразить принципы бухгалтерского учета. Особенно это относится к тем отраслям, где ключевую роль играют не столько основные средства и материальные ресурсы, сколько доходность патентов, товарных знаков, авторских прав и других подобных активов, не имеющих материального воплощения.

Так, за рубежом принято совершенно иное отношение к управлению нематериальными активами предприятий, которое построено на принципах тщательного учета, оценки, охраны и освоения объектов интеллектуальной собственности в производстве.

Доля стоимости нематериальных активов в стоимости активов крупнейших компаний мира в середине 2002 г. представлена в таблице 1.

Таблица 1

Доля нематериальных активов в стоимости крупнейших компаний мира [2]

Компания	Рыночная стоимость активов компании, млрд. \$	Стоимость нематериальных активов, млрд. \$	Доля НМА в стоимости активов, %
Coca-Cola	141,960	69,637	49,0
McDonald's	35,420	26,375	74,4
DANON	18,526	4,054	21,8
Microsoft	283,210	64,091	22,6

Таким образом, в условиях жесткой конкуренции только уникальный характер интеллектуальной собственности может обеспечить фирме в долгосрочном периоде достаточно прочные и высокие монопольные барьеры, позволяющие получать стабильные доходы на рынке в течение длительного времени.

По оценкам Российского института сертификации и оценки интеллектуальной собственности в настоящее время удельный вес нематериальных активов по всем хозяйствующим субъектам России составляет 10–25% от общего объема всех активов, а на промышленных предприятиях — 25–30%. Но в бухгалтерском балансе большинства предприятий нематериальные активы даже не зафиксированы [7, с. 47].

Необходимость разработки методики анализа эффективности использования нематериальных активов (далее — НМА) в хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования обусловлена тем, что доходность этих объектов довольно высока. Но она может еще больше возрасти, если управление НМА будет базироваться на совокупности эффективных экономических, производственных, инвестиционных и финансовых показателей и методов анализа, что позволит более обоснованно осуществлять поиск путей повышения эффективности использования объектов НМА в деятельности предприятий.

При проведении экономического анализа НМА целесообразно придерживаться следующей последовательности действий, составляющих содержание предлагаемых этапов их анализа,

1 этап — классификация НМА для целей экономического анализа

Целью проводимой классификации является систематизация и группировка изучаемых объектов, которая направлена на обеспечение возможности комплексного и глубокого анализа данных объектов и получения полной и достоверной информации об их состоянии и использовании.

Все многообразие нематериальных активов предприятия может быть сгруппировано в соответствии со следующими признаками, представленными в таблице 2.

Основной статистической отчетностью при проведении экономического анализа нематериальных активов может выступать «Приложение к бухгалтерскому балансу» форма 5, где в разделе 1 «Основные средства и нематериальные активы» представлена такая информация о нематериальных активах предприятия, как их наличие на начало и конец отчетного периода, а также поступление и выбытие в отчетном периоде. Как правило, у большинства предприятий часть позиций данного раздела является незаполненной, а, все же, учтенные объекты нематериальных активов имеют невысокую стоимость.

Структура данного раздела с отраженными показателями ОАО «Голд» представлена в таблице 3.

Как правило, в обороте промышленных предприятий используются объекты, учтенные по таким позициям, как:

- «Имущественные права на объекты промышленной собственности» — чаще всего, это патенты на изобретения, полезные модели и промышленные образцы;

Таблица 2

Классификация нематериальных активов предприятия

Классификационный признак	Виды НМА и их характеристика
1. Участие в хозяйственном обороте предприятия	- функционирующие НМА — объекты НМА, использование которых приносит предприятию прибыль в настоящий период времени; - нефункционирующие НМА — объекты НМА, которые не используются по каким-либо причинам;
2. Долговременность использования	- текущие — это объекты НМА, которые используются в деятельности предприятия не более года, так как быстро теряют свою потребительскую стоимость. Они включаются в текущие затраты предприятия; - долгосрочные — это объекты НМА, которые используются в деятельности предприятия более года. Их стоимость переносится на стоимость производимого с их помощью продукта по частям (амортизируется);
3. Степень отчуждения	- отчуждаемые — обладающие способностью полностью передаваться при их продаже, передаче, аренде; - неотчуждаемые — остающиеся в собственности предприятия-владельца при частичной передаче прав на их использование;
4. Степень влияния на финансовые результаты деятельности предприятия	- объекты НМА, способные приносить доход прямо, за счёт внедрения их в эксплуатацию; - объекты НМА, опосредованно влияющие на финансовые результаты;
5. Степень правовой защищенности	- НМА, защищаемые охранными документами; - НМА, не защищаемые охранными документами;
6. Степень вложения индивидуального труда работниками данного предприятия	- собственные — объекты, которые разработаны лично работниками или учредителями предприятия; - паевые — объекты, разработанные совместно с другими физическими или юридическими лицами на долевых условиях; - приобретенные со стороны — объекты, полученные от других физических или юридических лиц за плату или безвозмездно.

Таблица 3

Нематериальные активы ОАО «Голд» за 2006 г., млн. руб.

Наименование показателя	Код строки	Остаток на начало года	Поступило	Выбыло	Остаток на конец года
...
2. Нематериальные активы — всего	020	37	5	9	33
имущественные права на объекты промышленной собственности	021	12	-	3	9
имущественные права на произведения науки, литературы, искусства	022	-	-	-	-
имущественные права на объекты смежных прав	023	-	-	-	-
имущественные права на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных	024	2	1	-	3
имущественные права на использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающие из лицензионных и авторских договоров	025	-	-	-	-
имущественные права пользования природными ресурсами, землей	026	-	-	-	-
прочие	027	23	4	6	21

- «Имущественные права на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных» — результат активного использования компьютеризации и автоматизации производственных и управленческих процессов;
- «Прочие имущественные права» — чаще всего здесь учтены лицензии на осуществление определенных видов деятельности, подлежащих обязательному лицензированию.

По результатам классификации проводится отбор объектов НМА, экономическому анализу которых уделяется повышенное внимание в связи с тем, что эффективность их использования непосредственно влияет на повышение рыночной стоимости активов предприятия, улучшение рыночных позиций и деловой репутации в целом, определяет рост эффективности его функционирования.

2 этап — анализ наличия, динамики и структуры НМА

Экономический анализ *наличия* нематериальных активов целесообразно проводить, придерживаясь следующей последовательности аналитических действий:

- 1) определение изменения стоимости НМА в исследуемом периоде на основе расчета абсолютных и относительных показателей динамики (абсолютных приростов и темпов роста) как в целом, так и по отдельным элементам;
- 2) сопоставление показателей, характеризующих изменение стоимости НМА, со значениями аналогичных показателей по стоимости всех активов, а также таких их основных элементов, как внеоборотные и оборотные активы;
- 3) определение доли НМА в общей стоимости имущества предприятия и оценка ее динамики.

Осуществляемое стандартное изучение структуры НМА с использованием результатов классификации и группировки НМА по форме, представленной в таблице 3, целесообразно расширить расчетом показателей, аналогичных тем, которые применяются на промышленных предприятиях для анализа состояния и движения основных средств:

- 1) расчет коэффициентов обновления, выбытия, прироста позволит судить о характере движения НМА предприятия в анализируемом периоде;
- 2) коэффициенты годности и износа могут служить характеристикой технического и эксплуатационного состояния данных объектов;
- 3) коэффициент полноты использования НМА, рассчитываемый как отношение стоимости функционирующих на предприятии объектов интеллектуальной собственности к балансовой стоимости всех имеющихся нематериальных активов покажет, насколько эффективно используется на предприятии капитал такого рода.

Значения рассчитанных показателей можно сравнивать как с аналогичными коэффициентами за предшествующий период времени, так и с показателями конкурентов и партнеров из экономически развитых стран.

3 этап — анализ эффективности использования НМА

Проблема создания действенного механизма управления НМА предприятия является весьма сложной и в значительной степени пока нерешенной вследствие отсутствия действенного механизма экономической оценки влияния использования объектов НМА на результаты деятельности предприятия. К сожалению, изобретения, товарные знаки, ноу-хау относятся к тем активам предприятия, которыми зачастую пренебрегают при проведении экономического анализа с целью выявления скрытых резервов повышения эффективности функционирования предприятия. Возможно, это связано с тем, что доход от использования этих «неосознаваемых» активов трудно выделить из общего дохода предприятия.

В общем случае при проведении экономического анализа эффективности использования нематериальных активов целесообразно рассчитывать следующие показатели:

- 1) аналогично оценке основных средств, обобщающим показателем эффективности использования нематериальных активов может служить *уровень отдачи*, рассчитываемый как отношение стоимости произведенной продукции к балансовой стоимости НМА.
- 2) к финансовым показателям, характеризующим эффективность использования НМА предприятия, можно отнести *уровень рентабельности* данных объектов, который рассчитывается отношением прибыли предприятия (либо той части прибыли, которая получена с применением объектов НМА) к балансовой стоимости данных объектов.

Представим расчет обобщающих показателей эффективности использования нематериальных активов в таблице 4.

Таблица 4

Показатели эффективности использования нематериальных активов ОАО «Голд» за 2006 г.

Наименование показателя	Источник информации	Значение
1. Стоимость нематериальных активов, млн. руб. 1.1. на начало года; 1.2. на конец года; 1.3. среднегодовая стоимость НМА	Баланс предприятия (форма 1) строка 120 либо приложение к бухгалтерскому балансу (форма 5)	37 33 35
2. Объем производства продукции (либо стоимость продукции, при производстве которой использовались объекты НМА), млн. руб.	Годовой отчет о производстве продукции и выполненных работах, услугах (форма №1-п)	24585
3. Прибыль отчетного периода (либо прибыль, полученная при использовании объектов НМА), млн. руб.	Отчет о прибылях и убытках (форма 2)	3620
4. Уровень отдачи НМА, млн. руб.	с. 2/с. 1.3	702,4
5. Уровень рентабельности НМА, %	(с. 3/с. 1.3)*100	103,4

С целью получения обоснованных выводов об изменении эффективности использования объектов НМА необходимо проводить сравнение полученных значений в динамике.

В целом, анализ влияния использования объектов нематериальных активов на результативные показатели работы предприятия целесообразно проводить с использованием детерминированных мультипликативных факторных моделей.

Для анализа влияния использования объекта НМА на выпуск товарной продукции в качестве результативного показателя целесообразно принять *уровень отдачи активов предприятия (Oa)* и при этом использовать следующую факторную модель:

$$\frac{ОП}{А} = \frac{НМА}{А} \cdot \frac{ОП}{НМА} \text{ или } Оа = днма \cdot Онма, \quad (1)$$

где А — среднегодовая стоимость активов предприятия;
 НМА — среднегодовая стоимость нематериальных активов;
 ОП — объем производства продукции предприятия в фактических ценах;
 днма — удельный вес нематериальных активов в имуществе предприятия;
 Онма — отдача нематериальных активов.

С использованием аналогичных показателей может быть дана и оценка влияния факторов на изменение стоимости произведенной продукции предприятия в исследуемом периоде:

$$ОП = А \cdot днма \cdot Онма. \quad (2)$$

Сопоставив стоимость нематериальных активов со средней списочной численностью персонала, получим показатель вооруженности нематериальными активами.

Оценить влияние вооруженности нематериальными активами и основными средствами на эффективность работы персонала позволяет следующая модель:

$$\frac{ОП}{Ч} = \frac{НМА}{Ч} \cdot \frac{ОС}{НМА} \cdot \frac{ОП}{ОС} \text{ или } W = B^{НМА} \cdot K \cdot f, \quad (3)$$

где Ч — среднесписочная численность работающих;
 ОС — среднегодовая стоимость основных средств предприятия;
 W — среднегодовая выработка продукции на одного работающего;
 $B^{НМА}$ — средняя вооруженность одного работника нематериальными активами; К — коэффициент соотношения основных средств и нематериальных активов;
 f — фондоотдача основных средств предприятия.

Так как конечным показателем эффективности процесса производства и реализации продукции промышленного предприятия выступает прибыль от реализации (Пр), то для оценки влияния исследуемых факторов на изменение этого показателя может быть использована следующая факторная модель:

$$Пр = \frac{Пр}{ВР} \cdot \frac{ВР}{НМА} \cdot НМА \text{ или } Пр = R \cdot K_{ос}^{НМА} \cdot НМА, \quad (4)$$

где R — рентабельность продаж;

$K_{ос}^{НМА}$ — коэффициент оборачиваемости нематериальных активов.

Также можно оценить влияние рентабельности нематериальных активов на прибыль от реализации продукции с помощью факторной модели, для применения которой из общей суммы прибыли от реализации должна быть выделена та ее часть, которая получена от реализации продукции, произведенной с применением объектов НМА:

$$Пр = \frac{Пр^{НМА}}{НМА} \cdot \frac{Пр}{Пр^{НМА}} \cdot НМА \text{ или } Пр = R^{НМА} \cdot K^{НМА} \cdot НМА, \quad (5)$$

где $Пр^{НМА}$ — прибыль от реализации продукции, произведенной с применением объектов нематериальных активов;

$R^{НМА}$ — рентабельность нематериальных активов;

$K^{НМА}$ — коэффициент увеличения прибыли от реализации продукции (его рост отразит увеличение суммы прибыли, полученной независимо от использования объектов НМА в хозяйственном обороте предприятия).

Использование результатов, полученных при проведении подобного анализа влияния нематериальных активов на конечные показатели эффективности хозяйственной деятельности предприятия, выявит факторы повышения эффективности его функционирования, повысит качество управления, как данными объектами, так и всей совокупностью активов предприятия, послужит основой принятия обоснованных управленческих решений в данной области. В конечном итоге это должно привести к повышению эффективности использования имущества предприятия, составным элементом которого являются нематериальные активы, и в целом, к улучшению результатов его функционирования.

Также следует отметить, что в настоящее время одним из приоритетных направлений инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов является инвестирование в объекты интеллектуальной собственности. Именно здесь может быть получен значительный экономический эффект в краткосрочном периоде.

Для оценки эффективности инвестиций в НМА целесообразно применять показатели, аналогичные показателям оценки инвестиционных вложений в прочие элементы капитала, а принятию обоснованных инвестиционных решений должен предшествовать комплексный и глубокий экономический анализ нематериальных активов и как объектов инвестирования, и как элемента имущества предприятия, использование которого должно приносить доход субъекту хозяйствования.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Горбачева А. И. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по нематериальным активам по международным стандартам / Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. – № 6.
2. Горина М. Как «заставить работать» концепцию управления стоимостью в вашей компании? / http://www.gaar.ru/special/legal_notice.htm.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов: утв. Пост. Министерства финансов РБ 20.12.2001 № 128; в ред. Пост. Министерства финансов РБ 9.07.2003 №147-2 / Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2003. – № 8/9821.
4. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов от 23.11.01 г. № 187/110/96/18 в редакции от 09.10.2006 № 172/124/155/24.
5. Кудашов В.И. Интеллектуальная собственность: охрана и реализация прав, управление: Учебн. пособие. – Мн.: БИТУ, 2004. – 322 с.
6. Курочка Н. А. Процесс управления нематериальными активами на предприятии / Вестник ГТТУ им. П.О. Сухого, Гомель. – 2003. – № 2.
7. Леонтьев Б.Б. Цена интеллекта. Интеллектуальный капитал в российском бизнесе. – М.: Издательский центр «Акционер». 2002. – С. 200.
8. Методические рекомендации по оценке стоимости и учету объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов, утв. приказом Государственного Комитета по науке и технологиям № 75 от 22.04.98 г. Министерства финансов Республики Беларусь №109 от 20.04.98 г., Министерства экономики Республики Беларусь № 41 от 18.05.98 г., государственного патентного комитета № 20 от 17.04.98 г. / НЭГ. – 1998. – № 48.
9. Немогай Т.Н. Проблемы учета при управлении интеллектуальной собственностью / Бухгалтерский учет и анализ. – 2006. – № 7.
10. Якимачо А.П. Объекты ИС и конкурентоспособность предприятий / Интеллектуальная собственность в Беларуси. – 2002. – № 4.