

УДК 658.152.13

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ (НА ПРИМЕРЕ ПРЕДПРИЯТИЙ МАШИНОСТРОЕНИЯ ГОМЕЛЬСКОЙ ОБЛАСТИ)

И.И. КОЛЕСНИКОВА, Н.А. КУРОЧКА

*Учреждение образования «Гомельский государственный
технический университет имени П.О. Сухого»,
Республика Беларусь*

В настоящее время наблюдается рост значения нематериальных активов в деятельности промышленных предприятий. Следует отметить, что использование интеллектуальной собственности в качестве равноправного актива предприятия связано с появлением в начале 90-х годов в Беларуси нового плана бухгалтерских счетов. Именно тогда в наше законодательство было введено понятие «нематериальные активы».

Возникновение нематериальных активов и нормы их учета

Нематериальные активы (НМА) – это долгосрочные имущественные права, обеспечивающие их владельцам определенный доход или иную пользу [3].

Включение в оборот предприятия различного рода нематериальных объектов обусловлено способностью последних приносить пользу субъекту хозяйствования. Использование в хозяйственной деятельности патентов, лицензий предоставляет предприятиям исключительные права работы в определенном секторе товарного рынка, а также инструмент его регулирования и контроля. Создаваемая на определенный момент времени исключительная монополия за счет действия охранных документов – это реальная возможность обеспечить необходимый уровень дохода предприятия. Формирование портфеля патентов является системой высокоэффективного страхования инвестиций. Многие изобретения, промышленные образцы приносят значительные прибыли. Товарные знаки гарантируют «узнаваемость» продукции, обеспечивают предприятию выигрышные условия функционирования на рынке.

Возникновение нематериальных активов на предприятии связано со следующими процессами:

- создание нематериальных активов непосредственно на самом предприятии силами работников в рамках выполнения функциональных обязанностей, что сопровождается организационными расходами, которые связаны с созданием предприятия, с получением прав на осуществление какой-либо деятельности, на использование тех или иных материальных объектов;
- приобретение нематериальных активов у юридических, физических лиц либо в результате выполнения заказа на создание (разработку) объекта сторонними учреждениями и организациями;
- получение нематериальных активов в безвозмездное пользование;
- внесение данного вида активов учредителями в уставной капитал предприятия при его формировании.

Можно выделить следующие направления использования нематериальных активов:

- использование нематериальных активов для собственных нужд в качестве прав на пользование объектами материального содержания или прав на осуществление определенного вида деятельности;

– использование средств индивидуализации, таких, как торговая марка, товарный знак, сведения о месте происхождения товаров, услуг и объектов, приобретенных по договорам купли-продажи у сторонних организаций для улучшения организации своей деятельности;

– использование нематериальных активов, дающих право распоряжаться объектами интеллектуальной собственности.

В качестве источников получения дохода от использования нематериальных активов в хозяйственной деятельности можно выделить следующие:

– увеличение объемов реализации конкретных видов или всей продукции предприятия;

– повышение цены в зависимости от повышения качества продукции, основанного на использовании НМА;

– экономия в производстве при использовании НМА в конкретных видах продукции.

В соответствии со статьей 3 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» к нематериальным активам относятся права пользования природными ресурсами, патенты, лицензии, ноу-хау, программные продукты, монопольные права и привилегии (включая лицензии на определенные виды деятельности), организационные расходы, торговые марки, товарные знаки, брокерские места, иные права и нематериальные активы [2].

Согласно порядку заполнения годовой бухгалтерской отчетности, на предприятиях заполняется приложение к бухгалтерскому балансу (форма 5 по ОКУД), которое включает раздел «Амортизируемое имущество» с информацией о наличии и движении на предприятиях нематериальных активов в разрезе принятой классификации.

По позиции «Права на объекты интеллектуальной собственности» показывается стоимость прав на объекты авторского и смежных прав и объекты права промышленной собственности, такие, как изобретения во всех областях человеческой деятельности, научные открытия, промышленные образцы, товарные знаки, знаки обслуживания, фирменные наименования, нераскрытая информация, в том числе секреты производства (ноу-хау) и другие.

Среди объектов права промышленной собственности значительное место отводится товарным знакам, знакам обслуживания и промышленным образцам, передача которых может проводиться на условиях договора франчайзинга.

В настоящее время в мире действует 5 млн товарных знаков, свыше 80 % всех изделий, выпускаемых и экспортируемых предприятиями ведущих индустриальных стран, маркируются товарными знаками. На мировом рынке идет конкуренция не только товаров, но и товарных знаков или прав на их использование. В Республике Беларусь ежегодно регистрируется более 2,5 тыс. товарных знаков отечественных и зарубежных фирм. Однако система оценки стоимости товарных знаков при их передаче пока не разработана.

По позиции «Права на пользование природными ресурсами» показывается стоимость прав на использование земельных участков, природных ресурсов (воды, недр и другого).

По позиции «Организационные расходы» показывается сумма расходов, связанных с образованием юридического лица, признанная в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный капитал. Организационные расходы предприятия включают расходы, связанные с разработкой учредительных документов и технико-экономических обоснований, плату за консультации в специализированных организациях, регистрационные сборы, рекламные расходы,

затраты на подготовку кадров и прочее. Расчет производится лишь при полной реструктуризации или изменении организационно-правовой формы субъекта хозяйствования, а расходы по текущей реорганизации предприятия, как правило, не оцениваются.

По позиции «Деловая репутация организации» показывается повышение покупной цены приватизированного имущества над его оценочной (начальной) стоимостью, отраженное в бухгалтерском учете по дебету счета 04 «Нематериальные активы», субсчет «Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью».

Деловая репутация предприятия (goodwill) – сравнительно новый, а поэтому довольно сложный объект бухгалтерского учета, при оценке которого возникают определенные сложности. Если стоимость предприятия в целом превышает размер его чистых активов, то это связано с превосходным управленческим персоналом, отличным стратегическим положением на рынке, то есть наличием goodwill. Денежная оценка goodwill может быть определена только при покупке данного предприятия как разница между ценой предприятия (рыночной стоимостью) и балансовой стоимостью его активов.

По позиции «Прочие нематериальные активы» отражаются все остальные нематериальные активы, не подлежащие учету по имеющейся классификации.

Учет прав интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов подразумевает их стоимостную оценку.

Существует несколько подходов к решению проблемы стоимостной оценки объектов интеллектуальной собственности: по себестоимости; по чистой стоимости (за вычетом суммы уценки или амортизации); по уровню дополнительного дохода, получаемого субъектом хозяйствования от использования объекта; по стоимости аналога; в виде символической суммы и другие. Среди категорий стоимостной оценки нематериальных активов выделяют балансовую, восстановительную, остаточную, инвестиционную, ликвидационную, рыночную, потребительскую, а также стоимость в условиях ограниченного рынка. Методы оценки стоимости нематериальных активов строятся на основе следующих принципов:

- принцип окупаемости, согласно которому стоимость объекта должна окупать затраты на разработку, приобретение и освоение объектов. Как правило, это минимальная стоимость объекта;
- принцип ограничения по доходу, по которому стоимость объекта не должна превышать возможного дохода, получаемого от использования данного объекта;
- принцип денежных потоков, по которому при расчете стоимости учитываются факторы времени и инфляции.

Анализ наличия нематериальных активов предприятий машиностроения

Проведем анализ наличия у субъектов хозяйствования нематериальных активов на примере предприятий отрасли машиностроения Гомельской области. В таблице 1 представлена информация о стоимости различных видов активов предприятий за анализируемый период.

На основании проведенного анализа очевиден вывод об увеличении за исследуемый период стоимости нематериальных активов в отрасли машиностроения и металлообработки – темп роста составил 235,36 %. Хочется обратить внимание на то, что наибольшая сумма прироста (83162 тыс. рублей) приходится на прочие нематериальные активы, стоимость которых возросла по сравнению с уровнем 2000 года на 180,03 %. Значительно возросла сумма организационных расходов предприятия – темп роста составил 239,09 %.

Таблица 1

**Стоимость нематериальных активов предприятий отрасли машиностроения
и металлообработки Гомельской области**

Вид нематериальных активов	Стоимость, тыс. руб.		Абсолютный прирост, тыс. руб.	Темп роста, %
	на 1.01.2000	на 1.01.2001		
Права на объекты интеллектуальной собственности	20167	27007	6840	133,92
Права на пользование природными ресурсами	530	951	421	179,43
Организационные расходы	3262	7799	4537	239,09
Деловая репутация организации	-	-	-	-
Прочие нематериальные активы	46194	129356	83162	280,03
Итого	70153	165113	94960	235,36

Нельзя не отметить, что у предприятий отрасли машиностроения и металлообработки отсутствует такой нематериальный актив как деловая репутация организации («гудвилл»). Деловая репутация возникает в результате жизнедеятельности предприятия и в общем случае может быть определена как совокупность тех элементов бизнеса или персональных качеств, которые стимулируют клиентов продолжать пользоваться услугами данного предприятия и принося прибыль сверх той, что требуется для получения разумного дохода на все активы предприятия.

Актуальной проблемой является создание экспертной системы оценки стоимости деловой репутации организации, учитывающей следующие факторы: 1) внешние; 2) внутренние: технологические, организационные, юридические, экономические, социальные. К социальным факторам следует отнести уровень организационной культуры организации, в состав которой включают стиль руководства, организационный климат, политику в отношении к персоналу, формы и системы найма, оплаты и стимулирования труда работников, т. е. в целом все элементы, оказывающие воздействие на эффективность деятельности субъекта хозяйствования, а, следовательно, и его рыночную стоимость.

Для изучения структуры нематериальных активов проанализируем информацию об их стоимости на 1.01.2001 года по отрасли машиностроения и ее основным подотраслям. Данные представлены в таблице 2.

В результате обработки приведенной информации получены следующие данные о структуре нематериальных активов отрасли машиностроения в 2000 и 2001 году, которые графически представлены на рисунке 1.

Очевидно, что наибольший удельный вес в общей стоимости НМА составляют прочие нематериальные активы – 78 %, причем по сравнению с 2000 годом их доля возросла на 13 процентных пунктов; удельный вес организационных расходов и прав на пользование природными ресурсами в общей стоимости нематериальных активов за исследуемый период не изменился; доля прав на объекты интеллектуальной собственности на 1.01.2001 составила 16 %, что на 13 % меньше, чем в 2000 году.

Таблица 2

**Стоимость НМА по предприятиям отрасли машиностроения
и ее основным подотраслям**

Вид нематериальных активов	Стоимость НМА на 1.01.2001 года					
	Машиностроение и металлообработка, всего	из них				
		Электротехническое	Станкостроение и инструментальное	Приборостроение	Автомобильное	Тракторное и сельскохозяйственное
Права на объекты интеллектуальной собственности, в том числе:	27007	599	-	16331	-	3525
объекты авторских и смежных прав	2895	-	-	-	-	1517
объекты права промышленной собственности	24112	599	-	16331	-	2008
Права на пользование природными ресурсами	951	3	41	-	311	-
Организационные расходы	7799	-	-	162	2102	1579
Деловая репутация организации	-	-	-	-	-	-
Прочие нематериальные активы	129356	58196	3889	2951	926	15863
Итого	165113	58798	3930	19444	3339	20967

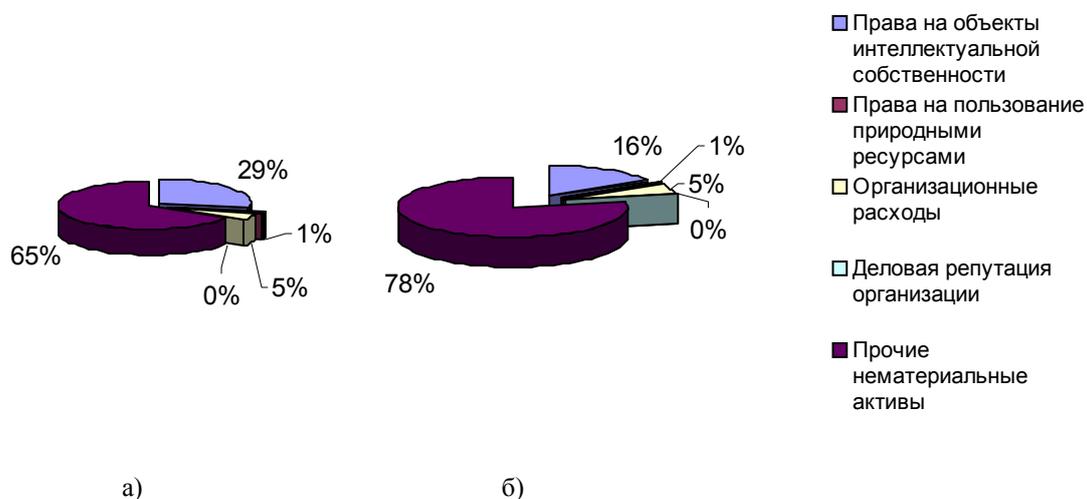


Рис. 1. Структура нематериальных активов отрасли машиностроения: а) на 1.01.2000 года; б) на 1.01.2001 года

Данные изменения свидетельствуют о том, что предприятия при осуществлении своей хозяйственной деятельности не используют один из самых ценных видов активов – нематериальные активы, а ведь именно права на объекты интеллектуальной собственности являются гарантией завоевания лидирующих позиций на рынке выпускаемой продукции.

Структура стоимости нематериальных активов по подотраслям машиностроения представлена на рисунке 2.

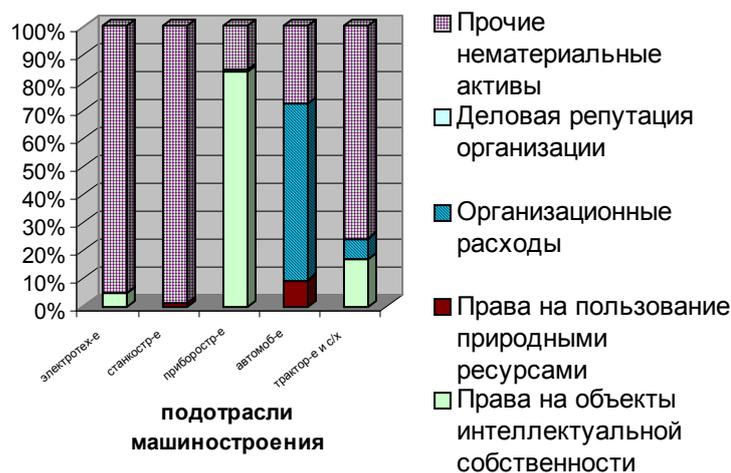


Рис. 2. Структура стоимости нематериальных активов по подотраслям машиностроения на 1.01.2001 года

Анализ показал, что прочие нематериальные активы составляют основную долю стоимости данного рода активов в отрасли электротехнического, станкостроительного, а также тракторного и сельскохозяйственного машиностроения. В приборостроении преобладают права на объекты интеллектуальной собственности, а в автомобильном машиностроении основным нематериальным активом являются организационные расходы, что связано с изменением организационно-правовой формы субъектов хозяйствования.

Также было проведено исследование наличия нематериальных активов на ведущих машиностроительных предприятиях г. Гомеля. Результаты исследования представлены в таблице 3.

Таблица 3

Наличие нематериальных активов на ведущих машиностроительных предприятиях г. Гомеля

Предприятие	Права на объекты интеллектуальной собственности, в том числе:	Объекты авторских и смежных прав	Объекты права промышленной собственности	Права на пользование природными ресурсами	Организационные расходы	Деловая репутация организации	Прочие нематериальные активы
1	2	3	4	5	6	7	8
ПО «Гомсельмаш»	+	+	+		+		+

Продолжение табл. 3

1	2	3	4	5	6	7	8
ГЗСК	+	+	+		+		+
ГЗСУ	+	+					+
ГСКБ							+
ГЗПД							+
ЗЛИН							+
ГСЗ им. Кирова							+
ГЗ «Элек- троаппа- ратура»							+

В результате анализа очевидно, что только три предприятия владеют такими активами, как права на объекты интеллектуальной собственности, а ведь именно машиностроительные предприятия должны стремиться наиболее полно использовать те преимущества, которые дает применение в хозяйственной деятельности нематериальных активов. Такие объекты промышленной собственности, как изобретения, полезные модели, промышленные образцы, товарные знаки, ноу-хау должны составлять основную часть активов преуспевающих промышленных предприятий. Именно благодаря им возможно завоевание лидирующего положения на рынке производимой продукции, осуществление прибыльной хозяйственной деятельности.

При этом абсолютно все изучаемые предприятия имеют на балансе прочие нематериальные активы.

Преобладание активов, учтенных по статье «Прочие нематериальные активы», в общей стоимости НМА субъектов хозяйствования свидетельствует о необходимости более детального изучения структуры данной позиции. Можно считать целесообразным выделение определенного вида прочих нематериальных активов в отдельную позицию учета с целью предоставления более достоверной информации об имуществе предприятия.

Пути совершенствования системы учета нематериальных активов

Одним из аспектов совершенствования системы управления нематериальными активами является оптимизация их структуры. Следует отметить, что не все нематериальные активы, фигурирующие в практике функционирования зарубежных компаний, такие, как брэнды, списки потребителей, торговые связи, политика ценообразования и пр., нашли свое применение в деятельности хозяйствующих субъектов Республики Беларусь.

Непростой является процедура отнесения объекта учета к конкретному виду нематериальных активов, что тем более осложняется неоптимальной их структурой.

Таким образом, в настоящее время назрела необходимость уточнения существующей классификации нематериальных активов предприятия. Это обусловлено тем, что:

- в современных условиях хозяйствования предприятие должно иметь четкое представление об объеме исключительных прав, ему принадлежащих, а также научно-технический прогноз их изменения;
- актуальной является проблема максимизации отдачи от всех видов активов, а не только от материальных;

- объединение передовых технологий с финансовыми и материальными ресурсами позволяет быстро наращивать капитал;
- благодаря объектам интеллектуальной собственности можно законным путем монополизировать товары и услуги, обновить технологию и ассортимент продукции, осуществить реструктуризацию и диверсификацию промышленного производства;
- при использовании действующей классификации не реализуется возможность оценки бизнеса через выявление присущих ему инновационных преимуществ.

Изучение состава нематериальных активов предприятий отрасли машиностроения показало, что основную их часть составляют лицензии на ведение определенного рода деятельности, а также программное обеспечение для ЭВМ и базы данных.

Однако согласно действующим правилам ведения бухгалтерского учета эти активы могут быть учтены только как прочие нематериальные активы (стр. 369 формы 5).

Также очень часто возникают проблемы с учетом ноу-хау. Так, под ноу-хау понимается техническая, организационная или коммерческая информация, имеющая действительную или потенциальную ценность в силу ее неизвестности третьим лицам, к ней нет свободного доступа на законном основании; обладатель информации принимает надлежащие меры к охране ее конфиденциальности [3]. Однако анализ практики учета ноу-хау в качестве нематериального актива предприятия показывает, что, как правило, на баланс оформляется «информация» в виде проектов, технической документации.

Такая ситуация еще раз подтверждает необходимость совершенствования принятой системы учета нематериальных активов.

С нашей точки зрения, можно считать целесообразным изменение системы учета нематериальных активов в сторону выделения дополнительных позиций учета, таких как:

- программное обеспечение;
- проекты;
- товарные знаки;
- ноу-хау;
- лицензии на ведение определенного рода деятельности.

Схема предлагаемой классификации представлена на рисунке 3.

Таким образом, в области совершенствования системы учета нематериальных активов предлагаются изменения, которые несут субъектам хозяйствования следующие преимущества:

- возможность получения более полной информации об имуществе предприятия, которая будет детально отражать состояние имеющихся на предприятиях нематериальных активов;
- наличие либо отсутствие у предприятия товарного знака дает информацию о том, узнаваема ли продукция предприятия на рынке среди товаров конкурентов, защищен ли этот рынок от беспрепятственного проникновения аналогов;
- информация о наличии ноу-хау важна в силу высокой стоимости прав на каждое из них, а также свидетельствует о том, что у предприятия имеется техническая, организационная или коммерческая информация, которая помогает ему успешно выдержать конкурентную борьбу;
- выделение программного обеспечения, проектов, лицензий в отдельную позицию учета несет информацию об уровне развития предприятия, диапазоне прав, ему принадлежащих, а также объеме ведущихся научно-исследовательских работ.



Рис 3. Структура нематериальных активов субъектов хозяйствования

В настоящее время в Республике Беларусь не установлено законодательно-правовых требований к системе управленческого учета в отличие от правил ведения на предприятиях бухгалтерского учета. В силу этого субъекты хозяйствования могут использовать предлагаемую классификацию в управленческом учете, в процессе планирования, контроля и принятия решений.

Внедрение данной системы учета позволит улучшить информационно-аналитическое обеспечение процессов управления объектами интеллектуальной собственности и качество принимаемых решений, приблизит отечественную систему учета к мировым стандартам.

Литература

1. Государственный стандарт Республики Беларусь «Оценка объектов интеллектуальной собственности», 1999.
2. Закон РБ «О бухгалтерском учете и отчетности».
3. Методические рекомендации по оценке стоимости и учету объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов //НЭГ. – 1998. – С. 23.
4. Порядок заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности //НЭГ. – 2000. – С. 22.

Получено 10.07.2001 г.