

Совершенствование учета нематериальных активов предприятий (проблемный аспект)

А.И. Балдинова, Ю. Б. Киргиз

С переходом Республики Беларусь к рыночным отношениям и приближением бухгалтерского учета к международным стандартам, согласно действующим нормативным актам правительственных органов, в практике совместных, акционерных и других белорусских предприятий, в том числе в бухгалтерском учете и балансах, появилось новое, ранее не известное понятие "нематериальные активы".

В плане счетов бухгалтерского учета рекомендованы специально два синтетических счета – 04 "Нематериальные активы" (активный) и 05 – "Износ нематериальных активов" (пассивный). Имеются инструкции по их применению. В основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), действующих в настоящее время, к нематериальным активам предприятий 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 и брокерские места, иные права и нематериальные активы /п. 2.2.25.1. Основных положений.../. Имеются и другие трактовки отнесения к нематериальным активам тех или иных нематериальных активов. Например, в /2/ в дополнение к вышеприведенной трактовке относятся также авторские права, "цена фирмы", права на промышленные образцы, права на использование земельными участками.

Несколько иная трактовка этого термина дана в /1/. Согласно этой трактовке, к нематериальным активам относятся права на объекты промышленной собственности, авторские права, права пользования землей и другими природными ресурсами, программное обеспечение вычислительной техники, организационные расходы по созданию предприятия и др.

Приведенный небольшой экскурс в понятие термина "нематериальные активы" говорит о том, что идет поиск экономического назначения этого объекта бухгалтерского учета.

Согласно вышеприведенной публикации /2/, эти активы имеют следующие основные черты: отсутствие материально-вещественной (физической) структуры; использование в течение длительного времени; способность приносить пользу предприятию; высокая степень неопределенности относительно размеров возможностей в будущем прибыли от использования.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что точной классификационной характеристики нематериальных активов предприятий ни в нормативных материалах, ни в публикациях отдельных исследователей до сих пор нет, т.е. экономисты четко не знают, что такое нематериальные активы предприятий. Напрашиваются вопросы: почему к нематериальным акти-

вам относятся права пользования землей и другими природными ресурсами или программные материалы? Разве земля, вода, лесные угодья – это не материальный носитель тех благ, которые они могут дать собственнику? Зачем тогда идет борьба за собственность земли? Или программные материалы – это воплощенный труд десятков высококвалифицированных специалистов и, если этот труд воплощен в дискете, матрице, блоках и, тем более, в проектах – почему это нематериальный носитель?

Думается, что здесь не все однозначно. В любую деятельность предприятия включены материальные, трудовые, финансовые ресурсы. При этом не важно, как продукт этой деятельности называется, но нематериальным он быть не может. Он может быть физически нематериальным, неосязаемым, с точки зрения натурального, видового понятия, но, с экономической точки зрения они – средства хорошо "осязаемые" для предприятий, так как на многие из них израсходованы немалые средства.

Параллельно возникает вопрос: являются ли акции предприятий материальным носителем, а лицензии объектом долговременного использования? За те и другие заплачены денежные средства, но одни являются нематериальными активами, а другие – материальными. Хотя по сути – это ценные бумаги предприятия. Почему при покупке предприятия превышение его покупной стоимости над балансовой являются для покупателя нематериальным, хотя покупатель заплатил свои "кровные" средства за такое предприятие. Для покупателя – это материальный актив. Можно привести массу других доказательств в пользу неприятия термина "нематериальные активы" предприятий.

Однако во всех публикациях по этому вопросу отмечено, что нематериальные активы – это долгосрочные активы предприятий. Так они числились во втором разделе бухгалтерского баланса до 2000 года. В действующем бухгалтерском балансе они также числятся как долгосрочные активы, но уже в составе внеоборотных средств предприятия.

В основном, нематериальные активы предприятий – это права предприятий на ту или иную деятельность. Само понятие слова "право" является юридическим. Под ним понимается право предприятия на ту или иную собственность, деятельность, которая даст предприятию тот или иной доход.

Так как большинство нематериальных активов не имеют материально-вещественной формы, а права предприятий на эту собственность отображены в ценных документах – патентах, лицензиях, товарных знаках, информационном обеспечении решения программных задач и т.п., то возникает закономерный вопрос: предприятие-покупатель этих прав заплатил энную сумму денежных средств за них. Денежные средства предприятий являются оборотными активами предприятий, а не долгосрочными.

Кроме того, по своей сути нематериальные активы весьма неоднородны. Одно дело права на "ноу-хау", лицензии, патенты и другие, т.е. долгосрочные права, другое – организационные расходы, также относимые к ним. Недаром за последние 10 лет работы предприятий в условиях

рыночных отношений подходы к нематериальным активам, их сути и влиянию на себестоимость продукции (работ, услуг) постоянно менялись.

В бухгалтерских балансах до 2000 года они числились во втором разделе самостоятельно, с подразделением на "первоначальную стоимость", "износ", "остаточную стоимость".

В действующих с 2000 г. бухгалтерских балансах они числятся в составе первого раздела – "внеоборотные активы", выделены в специальную статью с подразделением "организационные расходы, патенты, лицензии, товарные знаки" и иные, аналогичные с перечисленными, права и активы. Даже в действующем бухгалтерском балансе сделан экономически неверный подход к трактовке этих активов. Например, удельный вес организационных расходов, стоимость лицензий, патентов и других активов различен в общей структуре нематериальных активов предприятия. Но самые "дешевые" стоят на первом месте, а самые дорогие могут числиться в составе "иные аналогичные права и активы", в том числе, право на землю и природные ресурсы. Это экономически завуалированный подход – не показывать в балансе то, что нежелательно расшифровывать и анализировать.

Естественно предположить, что идет поиск места нематериальных активов в имуществе современных предприятий.

Денежные расходы предприятий стали внеоборотными активами, так как они изъяты из оборота финансовой деятельности предприятий. Иными словами, оборотные средства превратились во внеоборотные, со всеми вытекающими отсюда последствиями для финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Относить нематериальные активы в состав оборотных средств нельзя, так как они "неосвязаемы", а относить их в состав внеоборотных активов нужно, так как по ним начисляется износ. Но износ начисляется не по всем видам нематериальных активов. По-нашему мнению, здесь перепутано само экономическое назначение нематериальных активов. В их экономической роли, по видовому назначению они весьма неординарны. Поэтому в /2/ рекомендовано учитывать их по следующим субсчетам:

1 – "Права на использование земельных участков и других природных ресурсов";

2 – "Права на объекты промышленной собственности";

3 – "Программное обеспечение вычислительной техники";

4 – "Организационные расходы" и т.д.

Однако практика учета нематериальных активов шире, поэтому предлагаемого перечня субсчетов недостаточно. В действующем плане счетов бухгалтерского учета вообще видовой классификации нет. У практических работников возникают вопросы о их видовом делении.

С каждым из наименований нематериального актива следует разбираться отдельно. Если патенты, лицензии и т.п. могут иметь большой срок эксплуатации и большую стоимость, то, так называемые, "организацион-

ные расходы" такой характеристики ни в стоимостном, ни в другом аспекте не несут. Поэтому, например, патенты и лицензии в учете можно разбить на "ценные документы" с различным сроком их действия: до одного года, свыше одного года, а внутри дать их видовое деление. Тогда в бухгалтерском балансе они будут звучать по-другому. По крайней мере, обобщенно, а не по каждому их наименованию.

При таком подходе легче будет разбираться с износом нематериальных активов. По активам – лицензиям и патентам, сроком действия до одного года, износ начислять вообще не следует. Стоимость их приобретения следует в течение года относить на себестоимость продукции (работ, услуг) равномерными долями. Для аналитического учета можно использовать счет 04, а для списания в течение года затрат – счет 31 "Расходы будущих периодов" (Д.04 – К.51; Д.31 – К.04 ; Д.20,25 и т.д. – К.31). Бухгалтеры должны составить расчет списания "Расходов будущих периодов", а по окончании срока использования такого актива полностью его списать в себестоимость своей продукции (работ, услуг).

Подобное делается во многих видах деятельности других предприятий. Например, согласно отраслевым инструкциям на предприятиях добывающих отраслей промышленности в составе малоценных и быстроизнашивающихся предметов числятся основные средства "аварийного состояния", т.е. такие, которые в любой момент времени могут погибнуть по тем или иным причинам (авария, деформация и др.). Износ по ним, в полном смысле этого слова, не начисляется, а делается специальный расчет их списания, даже если они уже демонтированы и по каким-либо причинам выбыли из эксплуатации преждевременно.

Что касается износа нематериальных активов, то, как такового, его нет вообще, поскольку износ – это перенесенная стоимость долгосрочного действия имущества – основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов для равномерного их отнесения в себестоимость продукции.

Недаром в экономической литературе существует свободное варьирование терминов "износ" и "амортизация". Под износом понимается физическое и моральное снашивание основных средств, а под амортизацией – способ расчета и перенесения этого износа на себестоимость продукции. До 1991 года в системе счетов бухгалтерского учета было 2 синтетических счета для их учета. Считалось, начисленный и включенный в себестоимость продукции (работ, услуг) износ создает источник финансирования для воспроизводства, в частности, основных средств. Практически оказалось, что – это далеко не так. И от счета "Амортизационный фонд" отказались.

С переходом к рыночным условиям хозяйствования, самофинансирования и самоокупаемости предприятий оказалось, что у предприятий и этого источника финансирования не стало. Специальным распоряжением органов управления экономикой республики вновь был создан амортизационный фонд. Вот только специального счета в плане счетов бухгалтер-

ского учета не оказалось. Бывший 86-й счет "амортизационный фонд с его двумя субсчетами превратился в "Резервный фонд", согласно действующего счетного плана. Внутри его рекомендуется открывать отдельный субсчет "Амортизационный фонд". На сумму начисленного износа, включенного в себестоимость продукции, одновременно делаются записи на создание амортизационного фонда. Д.88 К86, а его использование – Д.86 К.88 (по соответствующим субсчетам). Экономическая логика этих бухгалтерских записей вообще непонятна. Один фонд увеличиваем, другой – уменьшаем при образовании, а при использовании – наоборот.

Можно сделать вывод, что все вышеприведенное касается основных средств предприятий, как его долгосрочных активов. Нематериальные же активы предприятий, по-нашему мнению, таковыми не являются.

Не все понятно и с так называемыми "организационными" расходами, которые имеют место у предприятий при создании, перерегистрации и т.д. Эти расходы, согласно существующих инструкций, могут быть списаны в себестоимость продукции (работ, услуг) таких собственников. Как? По нормам? – Каким? Ссылка на списание их по стоимости, приравненной к минимальной заработной плате или расплывчатому периоду их списания до 3-х, 10-ти лет периода деятельности предприятия и т.д. несерьезна. Ведь это же совместные или акционерные предприятия, правовое положение которых может измениться в любое время, не указанное в инструкциях.

По организационным расходам вопрос, по-нашему мнению, должен быть решен однозначно. Это – так называемые хозяйственные расходы предприятий. Как правило, они невелики: плата за регистрацию и перерегистрацию предприятий, постановку на обслуживание в банках, налоговой инспекции и другие. Это – накладные расходы предприятий, и учитывать их нужно в составе 20 или 26 счетов бухгалтерского учета, в зависимости от организационной структуры предприятия и используемого рабочего плана счетов. Напрашивается вывод: зачем расходы выделять в составе первого раздела бухгалтерского баланса, да еще отдельной строкой. Думается, составителям бухгалтерского баланса следует более тщательно исследовать этот вопрос, а также вопросы, связанные с порядком отражения отдельных показателей в бухгалтерской отчетности.

В составе нематериальных активов предприятий отдельно выделяются права предприятий за пользование землей и другими природными ресурсами, согласно существующего законодательства. Вопрос в настоящее время пока не связан с отчуждением этих видов нематериальных активов. Т.е., земля пока не является основным производственным средством, как в зарубежных странах. Возникает много правовых и учетных вопросов по изменению форм собственности. Но ведь в России этот вопрос законодательно уже поставлен, хотя и не воплощен в практику работы собственников земли. Рано или поздно правовой аспект этого вопроса в Республике Беларусь придется решать. Оценивать землю по очень сомнительной кадастровой оценке

белорусских земель вряд ли будет правильно. Следовательно, собственник, в данном случае государство, предпримет все меры по завышению стоимости земель, так как ясно, что один собственник другому в условиях рынка ничего за "невыгоду" не отдаст. Будет ли земля "нематериальным активом" вообще, а если нет, что скорее всего так и будет, будет ли она основными средствами собственника, и как по ней начислять износ? Учитывать ли капитальные вложения в земельные и другие угодья? Как нормы их износа использовать, учитывая разную отдачу и их назначение? Кроме того, во всем мире износ по земле не начисляется. Оценка земель производится по ее кадастровой стоимости, и предприятия, исходя из правовой закреплённой площади и этой оценки за 1 га, платят государству налог на землю или, так называемый, земельный налог. Предприятия – пользователи земли – эти отчисления включают в себестоимость своей продукции (Д20, 26 и т.д. К68; Д68 К51). Причем здесь износ за пользование землей, оборудованием и другими основными средствами и нематериальными активами? И почему право пользования землей переименовалось в нематериальный актив?

В настоящее время иностранные собственники не являются хозяевами наших земель и, имея право по контрактам на их временное пользование, должны платить налог на землю, а не учитывать в составе своих нематериальных активов. Кстати, это будет более выгодным государству и временному собственнику этих земель. Почему же когда производится отчуждение земель государства в пользу временного пользователя внутри государства, берется плата за якобы потерянный урожай, сроком до 50 лет?

Что касается такого имущества предприятий в составе нематериальных активов, как программное обеспечение информационной техникой, то и здесь, по нашему мнению, не все однозначно, поскольку есть программы долговременного и кратковременного действия.

На практике наблюдается следующая ситуация. Приобретая ту или иную программу и списывая за ее приобретение немалую сумму затрат, предприятие вынуждено иметь постоянного программиста по ее доводке и изменениям. Сама программа – это нематериальный актив, а заработная плата программиста с налогами на нее, комплектующие детали, другие затраты – это что? Мы поставили вопрос. Но он не решен на практике. Предприятия относят вышеуказанные расходы в свою себестоимость, как операционные расходы по эксплуатации этой программы. В настоящее время в экономике много изменений, меняются законодательные акты и положения, а старые информационные технологии не всегда обеспечивают правильный учет и отчетность. Следовательно, по программному обеспечению ЭВМ вопрос должен быть поставлен в инструкциях так:

1. В момент приобретения или создания данный программный продукт является нематериальным активом (Д 04 К 51; Д 20,26 и т.д. К 05; Д 05 К 04);

2. Затраты, связанные с совершенствованием этого актива, являются накладными и стоимость самого актива не увеличивают. Они относятся в себестоимость продукции (работ, услуг) данного предприятия как его издержки (Д 20, 26 и т.д. К 10, 12, 13, 70, 69, 68 и т.д.).

На этом вопросе мы акцентируем внимание потому, что практики зачастую делают все по-другому, т.е. операционные расходы по эксплуатации и изменению программ относят на увеличение первоначальной стоимости нематериального актива т.е., доначисляют его износ. Это, по нашему мнению, не соответствует экономической сути проблемы.

С программным обеспечением, сроком списания программ вопрос также практически не решен. Дело в том, что постоянно меняется нормативная база, в программы нужно вносить все изменения и дополнения. Как списывать первоначальную стоимость таких программ? В течение какого срока и куда относить затраты на изменения? Возможно, по ним вообще не следует начислять износ. Например, программы решения бухгалтерских задач, как правило, окупаются в течение года. Следовательно, разбив сумму затрат на приобретение таких программ плюс затраты на ее освоение, можно сделать экономический расчет ее полного списания (Д 20, 26 и т.д. К 04). Текущие затраты на ее обслуживание и изменения следует относить как накладные расходы предприятия (Д 20, 26 и т.д. К 10, 12, 13, 70, 69, 68 и т.д.).

В составе нематериальных активов предприятий имеются зачастую очень дорогие права предприятий на научно-технические разработки и новые технологии. Как правило, сроки списания таких затрат трудно установить, поскольку технический прогресс – "дама капризная". Списывать износ "ноу-хау" на передовые технологии в течение длительного времени нельзя, так как в очень короткий период времени они устаревают, появляются относительно первых иные новшества, более современные. В связи с тем, что период их списания (износа) расплывчат и пока никакими нормативными материалами он не определен, предприятиям приходится списывать их по статье "Расходы на освоение новых технологий (новой продукции)", т.е. практика предприятий показывает, что эти нематериальные активы таковыми в бухгалтерском учете не числятся, а являются производственными затратами предприятий, списываются в течение установленного периода времени на себестоимость продукции (работ, услуг) расчетным путем без начисления износа по 05 счету "Износ нематериальных активов", что, между прочим, является правильным. Все дело в том, что при разработке нового счетного плана (1991 г.) и желания приблизить международные стандарты бухгалтерского учета к практике работы наших предприятий, не был сделан серьезный анализ структуры затрат отечественных предприятий, т.е. их состава затрат, включаемых в себестоимость продукции. Отсюда "шараханье" в сторону терминов, которых не было ранее в практике бухгалтерского учета наших предприятий. Очень сомнительно, что в производственном учете заграничных фирм затраты на "ноу-хау"

являются нематериальными. Это – научно-исследовательские расходы (а они у них дорого стоят). Любой собственник, покупая такие разработки, знает, что они в тысячу раз окупятся, поскольку отображают настоящий технический прогресс и учитывают их как текущие затраты, с последующим списанием в себестоимость будущей продукции.

В современном бухгалтерском учете эти затраты всегда имели место и именовались как расходы на опытно-конструкторские и научно-исследовательские работы. Расходы сметируются, имеют специальные источники финансирования, списываются на затраты производства только на вновь осваиваемую продукцию по-разному (по сметным статьям, через счет 31 "Расходы будущих периодов" (другие счета). Никакого износа по ним не начислялось никогда, да и счета такого специального не было. Расходы есть (Д 31 К 51, 70, 69, 68 и т.д.), расходы списали (Д 20, 25, 26 и т.д. К 31).

Что касается авторских прав на издания, публикации, рекламу и т.д., то в республике имеется "Закон об авторских правах", согласно которому расходы предприятий, использующих такие права, носят денежно-расчетный характер, имеющий под собой вещественно-материальные носители – книги, статьи, концерты, сценарии и т.д. Почему они относятся к нематериальным активам и как по ним начислять износ? Например, по художественным произведениям живописи, литературным произведениям, пьесам, используемым в спектаклях или другой деятельности.

В составе нематериальных активов заграничных предприятий имеет место такой актив, как goodwill (гудвил), т.е. цена фирмы. К ним относится совокупность факторов преимущества данной компании над другими – высокий технологический и производственный процесс, профессионализм управленческой команды, деловые мировые связи и другие особые условия. Этот термин возникает при покупке такого предприятия другим собственником по цене выше балансовой стоимости имущества. Нечто подобное у нас имеется при сдаче основных средств и другого имущества в аренду. Здесь и престижность здания, и место нахождение объекта, другие факторы. В республике действует "Закон об аренде", и у нашего собственника язык не повернется, во-первых, его нарушить, а во-вторых, назвать превышение стоимости, т.е. продажной цены, над балансовым "гудвиллом". Просто это называется доходом. Спрашивается, для чего тогда "огород городить". Ведь каждое суверенное государство разрабатывает свое де-юре, т.е. право на ту или иную деятельность своими субъектами хозяйствования, и вольное обращение к заграничному опыту чревато экономическими последствиями. Поэтому этот термин, да и практика "цены фирмы" у нас не могли прижиться. Слепое подражание богатым фирмам пока что не для нашей практики.

Если сделать выводы по всем вышеизложенным вопросам, то они довольно прозаичны. Мы не знаем конкретно, что же такое у нас "нематериальные активы" предприятий. Наличие счетов бухгалтерского учета еще

ни о чем не говорит. Экономическая сущность этих активов слабо просматривается. Что же касается их группировки, то они имеют место только по видовому делению, но никак не по их экономическому назначению. Недаром в двух последних формах бухгалтерского баланса идет поиск их местонахождения: то в составе долгосрочных активов, то в составе внеоборотных активов.

Кроме того, как мы показали выше, по многим из них износ начислять нельзя, так как они имеют не долгосрочный, а кратковременный характер использования. Следовательно, следует четко разграничивать их по времени использования. Часть из них, т.е. достигающие со времени использования более одного года, относить в составе внеоборотных активов и на них начислять износ. Часть – сроком эксплуатации менее одного года – относить в составе оборотных средств предприятия без начисления износа, с полным их списанием в течение года как текущие расходы фирмы. Тогда в действующем бухгалтерском балансе они не будут выглядеть как "бедные родственники" по сравнению с другими внеоборотными активами предприятий, как например, организационные расходы.

Вопросы по учету нематериальных активов предприятий в практике экономической работы методически не решены. Думается, что методологическому отделу по бухгалтерскому учету и отчетности Министерства финансов Республики Беларусь следует сделать серьезный анализ экономического состояния бухгалтерского учета, их износа и дать бухгалтерам экономически обоснованные рекомендации по первичному учету нематериальных активов. Думается, что следовало бы изменить и их место в бухгалтерском балансе.

Литература:

1. Прищепа А.Н. Учет основных средств и нематериальных активов при переходе к рыночной экономике. – Мн., 1992. – С. 27.
2. Ладутько Н.И. Учет основных средств и нематериальных активов. Мн.: Наука и техника, 1993, гл. 7. – С.57-61.