

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

*К.В. Кривицкая, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
в промышленности БГЭУ*

Существующее на современном этапе научно-практическое осмысление в экономической литературе особенностей нематериальных активов, системы их бухгалтерского учета и управления несопоставимо с проработанностью и изученностью данных вопросов в сфере материального производства. Изучение влияния имеющихся особенностей нематериальных активов на область их бухгалтерского учета характеризуется отсутствием системного подхода.

При рассмотрении бухгалтерского учета с точки зрения функции управления необходимо обосновать и рассмотреть имеющиеся особенности нематериальных активов в качестве объекта бухгалтерского учета. В широком смысле под нематериальными понимают специфические активы, для которых характерны отсутствие осязаемой формы, долгосрочность использования и способность приносить доход.

В современной экономической литературе можно выделить ряд подходов к определению сущности нематериальных активов:

В.Ф. Палий и В.В. Палий определяют их как объекты имущества, не имеющие материально-вещественного содержания, или это содержание не имеет решающего значения для их продуктивного использования, или материально-вещественное содержание не рассматривается из-за юридических ограничений [13, с.94]. Однако акцент на отсутствие материально-вещественной формы у данного вида активов иногда приводит к ошибочному пониманию их сути.

С.В. Валдайцев, П.Н. Завлин, Л.Э. Миндели определяют нематериальные активы как вложения в нематериальные объекты, используемые в хозяйственной деятельности в течение длительного периода и приносящие доход [4, с.2].

Т.Л. Кравченко определяет нематериальные активы как условную стоимость объектов промышленной и интеллектуальной собственности [7, с.6]. Схожее определение сущности нематериальных активов приведено в работах Л.З. Шнейдмана [18, с.26] и Н.И. Ладутько [8, с.119], которые определяют нематериальные активы как условную стоимость объектов промышленной и другой интеллектуальной собственности, а также иных аналогичных отчуждаемых прав.

В.В. Кожарский определяет нематериальные активы как объекты долгосрочного пользования, не имеющие физической основы, но имеющие стоимостную оценку [3, с.417]. По мнению И. Сапего, нематериальные активы это внеоборотные активы предприятия, не имеющие физического содержания, но имеющие стоимость, базирующиеся на правах и привилегиях, приносящие доход предприятию, долговременно используемые и обладающие способностью к отчуждению [15, с.17].

В Международном стандарте финансовой отчетности 38 «Нематериальные активы» дано следующее определение: нематериальный актив является идентифицируемым неденежным активом, не имеющим физической формы, содержимым для использования при производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим, или для административных целей [10, с.954].

Определение, содержащееся в международном стандарте, является более полным, так как в нем изложена область применения нематериального актива, а также указаны цели его использования.

В Положении по бухгалтерскому учету нематериальных активов №118, утвержденном Министерством финансов Республики Беларусь 12.12.2001 с изменениями и дополнениями от 31.03.2003 №48 отсутствует определение

понятия «нематериальные активы», а в пункте 2 приведен только перечень признаков, которыми должен обладать актив для признания в качестве нематериального [17, с.20].

Следовательно, в основополагающем нормативном акте, регулирующем бухгалтерский учет нематериальных активов, отсутствует определение данной экономической категории, но содержатся признаки, выполнение которых позволяет признать актив нематериальным для целей бухгалтерского учета.

Таким образом, на основании анализа приведенных различными авторами точек зрения можно сделать вывод о том, что сущность нематериального актива заключается в отсутствии материально-вещественной формы, длительности срока использования и способности приносить доход.

Зарубежные ученые при построении классификации исходят не из сущности тех или иных активов, а из их роли в экономической деятельности и способах получения полезности от использования. По мнению Р. Брейли и С. Майерса все активы фирмы подразделяются на реальные и финансовые. К реальным относятся материальные и нематериальные активы. Финансовые же активы лишь отражают стоимость стоящих за ними реальных [2, с. 3,11].

Аналогичный подход к классификации активов содержится в Системе национальных счетов, в соответствии с которой нематериальные активы относятся к нефинансовым и включают патентованные объекты, договоры об аренде, купленный гудвилл и прочие объекты [16].

Д. Андриссен [1, с.8] делит нематериальные активы на пять групп:

- навыки и неформализованные знания (ноу-хау, сфера компетенции);
- общие моральные ценности и нормы (ориентация на потребителя, надежность, качество);
- технологические и формализованные знания (патенты, руководство, процедуры);
- первичные процессы и процессы управления (руководство и контроль, обмен информацией, управленческая информация);
- ценные ресурсы и приобретения (сложившаяся клиентская база, торговая марка и имидж, сеть поставщиков, интеллектуальный потенциал, обладание стандартами).

Согласно Международным стандартам оценки, а именно Методическому руководству по оценке нематериальных активов (MP №8), все подлежащие оценке нематериальные

активы, включая нематериальные, не учитываемые на балансе, делятся на три категории:

- гудвилл бизнеса (нераспределенные нематериальные активы);
- персональный гудвилл;
- идентифицируемые нематериальные активы [11].

Таким образом, зарубежные авторы при построении классификационных моделей нематериальных активов делают упор на совокупный интеллектуальный капитал и его практическое использование [9,14].

В российской экономической литературе имеются несколько иные подходы к классификации нематериальных активов. По мнению С. Юркова, нематериальные активы делятся на объекты интеллектуальной собственности, деловую репутацию организации (гудвилл), организационные расходы [19]. Однако приведенная классификация устарела ввиду того, что были внесены изменения в российское Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов, в соответствии с которым организационные расходы выведены из состава нематериальных активов.

В основу отечественного бухгалтерского учета нематериальных активов положена их классификация по Гражданскому кодексу Республики Беларусь, т.е. основополагающий признак – юридический, а не экономическая суть нематериального актива. Данный факт объясняется использованием британо-американской модели бухгалтерского учета.

В Общегосударственном классификаторе Республики Беларусь «Основные средства и нематериальные активы» (ОКРБ 020-2002), утвержденном постановлением Государственно стандарта от 27.09.2002 №48 [12] изложена следующая классификация нематериальных активов:

- права на объекты промышленной собственности;
- права на произведения науки, литературы и искусства, являющиеся объектами авторского права (данная группа включает права на первичные произведения и права на составные произведения);
- права на объекты смежных прав;
- права на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных;
- права пользования природными ресурсами, землей;
- прочие имущественные права;
- права на использование объектов интеллектуальной собственности.

Недостатком такой классификации является деление по правовому признаку. Для целей рационализации бухгалтерского учета и составления отчетности, а также проведения экономического анализа и построения эффективной системы управления нематериальными активами необходима их экономическая классификация.

Существует несколько причин, препятствующих широкому использованию нематериальных активов в деятельности организаций. Одной из главных является отсутствие у организации надлежащим образом оформленных прав на результаты научно-исследовательской деятельности и объекты интеллектуальной собственности. Основная часть имеющихся нематериальных активов существует в неохраняемом виде. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету нематериальных активов, а также с Международными стандартами оценки (стандарт 1 «Оценка нематериальных активов») отсутствие прав на данные объекты не позволяет осуществить их постановку на баланс в составе нематериальных активов.

Имеющиеся нормативные правовые документы в области бухгалтерского учета нематериальных активов имеют ряд противоречий, препятствующих как постановке нематериальных активов на баланс организации, так и порядку учета данных объектов.

В положении по бухгалтерскому учету нематериальных активов отсутствует определение нематериальных активов. И, как результат, это приводит к ошибкам не только в понимании их сути, но и в порядке их оценки.

Таким образом, необходимо формирование определения нематериальных активов, которое было бы однозначно понимаемо всеми субъектами хозяйствования, и его законодательное закрепление в Положении по бухгалтерскому учету нематериальных активов. Нужно также приведение в соответствие подчиненных законодательных актов, регулирующих порядок бухгалтерского учета данных объектов.

В нормативных правовых актах, регулирующих бухгалтерский учет нематериальных активов, отсутствуют нормы, позволяющие осуществлять в полной мере учет нераскрытой информации, в том числе секретов производства (ноу-хау). В данном случае возникает противоречие между нормами, содержащимися в Положении по бухгалтерскому учету нематериальных активов и Гражданским кодексом Республики Беларусь. Одним

из критериев признания актива в качестве нематериального в п. 2 Положения указано наличие документов, подтверждающих право правообладателя. Выполнение данного требования невозможно для нераскрытой информации, поскольку охрана данного объекта производится в порядке коммерческой тайны и наличие таких документов не предусматривается. С другой стороны, в п. 3 данного Положения указано, что к нематериальным активам относятся имущественные права на объекты промышленной собственности. А в соответствии со ст. 998 Гражданского кодекса нераскрытая информация, в том числе ноу-хау, относятся к объектам права промышленной собственности. Следовательно, в Положении по бухгалтерскому учету они не содержатся в перечне объектов интеллектуальной собственности, включаемых в состав нематериальных активов ноу-хау, но необходимость их учета вытекает из п. 3 Положения и ст. 998 ГК Республики Беларусь.

Порядок бухгалтерского учета ноу-хау или нераскрытой информации не определен, что обусловлено отсутствием норм, определяющих возможность их учета в составе нематериальных активов, а также методических документов по их выявлению и постановке на учет. Таким образом, необходимо решение вопросов, связанных с порядком бухгалтерского учета прав, возникающих на результаты научно-технической деятельности, которые подлежат охране в качестве нераскрытой информации. На основании вышеизложенного представляется целесообразным внести изменения в Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов с целью внесения ноу-хау в состав нематериальных активов.

Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов, в отличие от МСФО 38 «Нематериальные активы», не регулирует вопросы учета выполненных исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР) и их результатов. Также оно не применяется в отношении НИОКР, не давших положительного результата, не законченных и не оформленных в установленном порядке. Однако в отношении надлежаще оформленных и давших положительный результат НИОКР нет норм, отражающих особенности их учета. Следовательно, нормы, изложенные в Положении по бухгалтерскому учету нематериальных активов, применяются только в отношении тех результатов НИОКР, которые соответствуют критериям, изложенным в п. 2. По нашему мнению, необходима более

детальная проработка рассматриваемого вопроса с целью разработки методических рекомендаций, регулирующих вопросы учета данных объектов.

На сегодняшний день в Республике Беларусь существует хорошо разработанная система нормативных правовых актов, регулирующих вопросы защиты объектов интеллектуальной собственности. Однако имеются проблемы, требующие дальнейшей проработки. Так, если процесс подготовки, подачи и регистрации объектов промышленной собственности законодательно хорошо урегулирован и имеется богатая практическая база, то вопросы реализации имущественных прав на объекты промышленной собственности после их государственной регистрации остаются недостаточно освещенными.

Законодательные акты не содержат четко однозначно понимаемого руководства по порядку бухгалтерского учета нематериальных активов, полученных по договорам франчайзинга. В п.6 Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов указано: «Стоимость приобретаемых имущественных прав по лицензионным и авторским договорам отражается в бухгалтерском учете как нематериальные активы, а воспроизведенные в соответствии с данными договорами экземпляры произведений как готовая продукция» [17, с. 22].

Однако в данном случае приобретает не сам нематериальный актив, а только право использовать объект нематериальных активов промышленной собственности на определенное время по неисключительной лицензии. Таким образом, нет основания для постановки данного объекта на баланс у организации-получателя и отражения его на счете 04 «Нематериальные активы». По нашему мнению, данные объекты нематериальных активов следует отражать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование», поскольку нематериальный актив не принадлежит организации, а имеется только право на его использование.

Следовательно, возникает необходимость в разработке нормативной базы, регулирующей вопросы бухгалтерского учета, передачи прав на объекты нематериальных активов по договорам франчайзинга.

Амортизируемыми нематериальными активами, согласно Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной

постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь 23 ноября 2001 г. № 187/110/96/18, (в редакции постановления от 30 марта 2004 г. № 87/55/33/5), являются принадлежащие владельцу имущественные права:

- на объекты промышленной собственности;
- на произведения науки, литературы и искусства, являющиеся объектами авторского права;
- на объекты смежных прав;
- на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных;
- на использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающие из лицензионных и авторских договоров;
- на пользование природными ресурсами, землей;
- прочие.

Однако при более детальном рассмотрении с экономической точки зрения не все нематериальные активы амортизируются. Например, такие, как товарный знак, фирменное наименование и прочие средства индивидуализации могут не только не снижать свою стоимость с течением времени, но и, наоборот, увеличивать ее. В связи с этим мы предлагаем провести разделение нематериальных активов на амортизируемые и неамортизируемые. К нематериальным активам, не подлежащим амортизации, следует относить, на наш взгляд, средства индивидуализации, а также нематериальные активы, для которых характерны: невозможность их отражения в качестве отдельного инвентарного объекта; формирование стоимости данных объектов происходит в условиях когда отсутствует возможность капитализации понесенных затрат (они не относятся напрямую к объекту затрат или между ними нет жесткой связи); данные нематериальные активы имеют свойство обесцениваться с течением времени; активы, у которых отсутствует срок полезного использования. Для таких активов необходимо применять тест на обесценение их качественных характеристик.

Таким образом, на наш взгляд, целесообразно внести уточнения и дополнения в действующую нормативную правовую базу, регулирующую учет нематериальных активов в Республике Беларусь.

Литература

1. Андрессен, Д. Невесомое богатство / Д. Андрессен, Р. Тиссен. – М.: Олимп-Бизнес, 2004. – 292с.
2. Брейли, Р Принципы корпоративных финансов / Р. Брейли, С. Майерс. – М.: 1998.
3. Бухгалтерский учет в торговле: учеб. / В.В. Кожарский [и др.]; под общ. ред. В.В. Кожарского. – Минск: Экоперспектива, 1999.
4. Валдаицев, С.В. Нематериальные активы в науке: оценка и использование / С.В. Валдаицев, П.Н. Завлин, Л.Э. Миндели // Бюллетень ВАК России. – 1997. – № 2. – С. 2–3.
5. Гражданский Кодекс Республики Беларусь. – 3-е изд., с изм. и доп. – Минск: Национальный центр правовой информации Республики Беларусь, 2003. – 621 с.
6. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: Утв. Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь, от 23.11.2001 г. № 187/110/96/18 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 25.01.2002, № 10 (в ред. от 28 июля 2005 г. № 136/96/102/31).
7. Кравченко, Т.Л. Методика учета нематериальных активов / Т.Л. Кравченко // Бухгалтерский учет и анализ. – 2000. – № 7. – С. 6–8.
8. Ладутько, Н.И. Бухгалтерский учет в промышленности: / Н.И. Ладутько. – Минск: ФУА Информ, 2004. – 742 с.
9. Леонтьев, Б. Новая экономическая парадигма / Б. Леонтьев // Журнал для акционеров. – 2001. – № 3. – С. 39–45.
10. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери АССА, 1999.
11. Мокрова, Л. Нематериальные активы в процессе реструктуризации / Л. Мокрова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.inesnet.ru/magazine/mag_archive/free/2006_08/mokrova.htm.
12. ОКРБ 020-2002. Основные средства и нематериальные активы. Изд. офиц. Введен с 01.11.2002 по 01.01.2005 – Минск: Госстандарт: БелГИСС, 2002. – 295с.
13. Палий, В.Ф. Финансовый учет: учеб. пособие / В.В. Палий, В.Ф. Палий. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.
14. Роос, И. Интеллектуальный капитал. Вы можете управлять тем, что можете измерить / И. Роос // Маркетинг. – 1998. – № 4. – С. 75–79.
15. Сапего, И. Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета / И. Сапего // Бухгалтерский учет и анализ. – 2002. – № 2. – С. 17–23.
16. Система национальных счетов: пересмотренный вариант, гл. XIII «Балансы. Подг. Евростат. Международный валютный фонд. Организация экономического сотрудничества и развития. Статистический отдел и региональные комиссии. Организация Объединенных Наций. Всемирный банк». – Минск: ИВЦ Госкомстата, 1992.
17. Стандарты бухгалтерского учета: сб. норматив. док. – 3-е изд. – Минск: Информпресс, 2006. – 204 с.
18. Шнейдман, Л.З. Учет новых видов имущества и операций / Л.З. Шнейдман. – М.: Бухгалтерский учет, 1993.
19. Юрков, С. Состав и классификация нематериальных активов / С. Юрков [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.bupr.ru/?litra/econ/Tema32.htm>.

Резюме

В статье приведены различные подходы к определению понятия «нематериальные активы». Рассмотрены подходы к их классификации в зарубежной и отечественной практике, указана необходимость разработки экономической классификации данной категории активов.

Выявлены противоречия в нормативных правовых документах, препятствующие как постановке нематериальных активов на баланс организации, так и порядку учета данных объектов.

Подчеркнута необходимость формирования определения нематериальных активов, однозначно понимаемого всеми субъектами хозяйствования, и его законодательное закрепление в Положении по бухгалтерскому учету нематериальных активов, а также приведение в соответствие подчиненных законодательных актов.

Определены проблемные вопросы, связанные с отражением в учете нераскрытой информации (ноу-хау), НИОКР, нематериальных активов, полученных по договорам франчайзинга, предложены пути их решения.

Указано, что в Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов отсутствует деление нематериальных активов на амортизируемые и неамортизируемые. Обоснована необходимость и приведены критерии разделения нематериальных активов на амортизируемые и неамортизируемые. Для таких активов предложено проведение теста на обесценение.

* Статья поступила в редакцию 17 октября 2008 г.