

УДК 65.052

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИМЕНЯЕМЫХ МЕТОДОВ ОЦЕНКИ САМОСТОЯТЕЛЬНО СОЗДАВАЕМЫХ ПРЕДПРИЯТИЕМ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

А.В. БУХАРОВ

(Полоцкий государственный университет)

Рассмотрена проблема оценки самостоятельно создаваемых нематериальных активов и постановки их на бухгалтерский учет. Показано, что серьезным орудием конкурентной борьбы хозяйствующих субъектов в условиях рынка являются нематериальные активы; от правильного и своевременного их применения зависит в конечном итоге деловая репутация экономического субъекта.

В условиях глобального распространения информационных технологий и компьютеризации большинства предприятий Республики Беларусь особого внимания заслуживает ситуация с оценкой самостоятельно создаваемых на предприятиях нематериальных активов (НМА). Общеизвестные методы оценки «неосязаемых» активов (и объектов интеллектуальной собственности в частности), изложенные как в отдельных выступлениях оценщиков нашей республики, так и в «Международных стандартах оценки МСФО» № 1 - 4, носят недостаточно конкретный, а часто и декларативный характер. Это объясняется, с одной стороны, рыночным подходом к нематериальным активам и множественностью существующих вариантов и методов их реализации в зависимости от реальных условий эксплуатации, а с другой - опытом оценщика-эксперта.

Так, например, в пункте 6 Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 128 от 20.12.2001 г., сказано: «Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется из суммы фактических расходов на их создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т.п.)» [1, с. 35].

В пункте 7 той же Инструкции указывается, что «Первоначальная стоимость программного обеспечения включает расходы на закупку этого обеспечения или затраты на его создание самой организацией» [1, с. 36].

Аналогичная информация содержится в п. 7 Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденного Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 118 от 12.12.2001 г. [2, с. 67-68].

С целью упростить вопросы, касающиеся оценки объектов НМА, на основании «Международных стандартов оценки МСФО» № 1 - 4 (в редакции 1993 - 94 гг.) Правительством Республики Беларусь в 1998 г. были приняты Методические рекомендации по оценке стоимости и учету объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов, утвержденные Государственным патентным комитетом, Министерством экономики и финансов, Государственным комитетом по науке и технологиям (приказы № 20 от 17.04.1998 г.; № 41 от 18.05.1998 г.; № 109 от 20.04.1998 г.; № 75 от 22.04.1998 г.), которые регламентируют определение стоимости объектов интеллектуальной собственности тремя методами:

1) затратным (оценка по сумме затрат на создание (приобретение) и введение в гражданский оборот объекта, а также патентование и юридическое оформление объекта) - для определения стоимости объектов интеллектуальной собственности, созданных на предприятии или по его заказу (при финансировании разработок предприятием);

2) прибыльным (по прибыли (доходу), которую получит предприятие, покупая данный объект интеллектуальной собственности) - при уступке (передаче) его патентообладателем по договору предприятию;

3) по рыночной стоимости (определяется по специальной математической формуле) [3, с. 6].

Государственный Стандарт Республики Беларусь СТБ 1144-99 «Оценка объектов интеллектуальной собственности», утвержденный Постановлением Госстандарта Республики Беларусь от 30.04.1999 г. № 4, предлагает, помимо двух первых, использовать еще сравнительный метод (оценка по стоимости выбранного аналога).

Данный Стандарт конкретизирует вышеупомянутые Методические рекомендации и указывает:

1. «Затратный подход реализуется следующими методами:

- методом определения начальных затрат;
- методом стоимости замещения;
- методом восстановительной стоимости» [4, с. 18].

2. «Доходный подход реализуется следующими методами:

- методом, основанным на дополнительном уровне экономического дохода;
- методом, основанным на снижении уровня экономических издержек;
- методом разделения прибыли» [4, с. 19].

3. «Сравнительный подход реализуется следующими методами:
 - методом сравнительного анализа продаж;
 - методом рынка интеллектуальной собственности (методом освобождения от роялти/ренды)» [4, с. 19].

Однако следует отметить, что наличие указанных методов оценки не позволило сделать НМА товаром, обеспечивающим дифференциацию оплаты труда работников-разработчиков в зависимости от прогрессивности и технического уровня научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок (НИОКР), и не создало стимулов для активизации процессов по воспроизводству высокотехнологичных нематериальных продуктов (НИОКР - один из видов НМА).

Рассмотрим, как Международными Стандартами регламентирован вопрос оценки создаваемых на предприятии НМА. Наиболее подробно этот аспект рассмотрен в МСФО № 9 «Затраты на исследования и разработки» (редакция 1993 г.), где сказано, что к НИОКР относятся:

1. «Исследование (Research) - оригинальное и плановое изыскание, проводимое в целях получения новых научных или технических знаний и идей, которые, возможно, будут полезны при разработке новых продуктов, услуг и т.п. Различают базовые (не ориентированные на получение практических результатов) и прикладные (направленные на получение конкретного практического результата) исследования» [5, с. 5].

2. «Разработки (Development) - применение научных открытий и других знаний для планирования или конструирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства и применения» [6, с. 38].

В зарубежных странах, согласно МСФО № 9 «Затраты на исследования и разработки», расходы на НИОКР могут относиться на затраты текущего периода или капитализироваться в качестве нематериальных активов с последующей амортизацией в течение периода полезного использования (в зависимости от того, к исследованиям или разработкам они относятся). К этим расходам относятся:

- «...затраты на заработную плату и прочие выплаты работникам, занятым в исследованиях и разработках;
- стоимость материалов и услуг, используемых в работе по исследованиям и разработкам;
- амортизация основных средств, в той степени, в какой эти активы используются в деятельности по исследованиям и разработкам;
- накладные расходы (кроме общих административных затрат), связанные с исследованиями и разработками;
- прочие затраты, такие как амортизация патентов и лицензий, в той степени, в какой эти активы используются в деятельности по исследованиям и разработкам» [6, с. 39].

Затраты на НИОКР списываются на текущие расходы в том периоде, когда они возникли.

Исключение составляют затраты на разработки, которые могут быть отложены на будущие периоды, т.е. капитализированы и амортизированы впоследствии. Для учета НИОКР как НМА, необходимо, чтобы проект был четко определен, соответствующие расходы выделены, продемонстрирована техническая сущность проекта, имелось намерение фирмы производить, продавать или использовать проект (продукт), а также наличие будущего рынка реализации или полезности для внутренних нужд предприятия и доступность ресурсов для завершения проекта, производства и продвижения на рынок [6, с. 41].

Сумма капитализируемых расходов по проекту (продукту) ограничена величиной, которая, как предполагается, будет покрыта соответствующей будущей выручкой.

Период амортизации таких активов определяется периодом предполагаемого или фактического использования или продажи проекта (продукта).

Отложенные затраты на разработку пересматриваются каждый учетный период на соответствие указанным критериям. Если они не выполняются, то затраты списываются сразу.

В зарубежной финансовой отчетности отражают общую сумму затрат на НИОКР, амортизацию, не списанную величину отложенных расходов на разработки, метод амортизации.

МСФО № 38 «Нематериальные активы» подходит к оценке внутренне созданного нематериального актива довольно неопределенно. Прежде всего подчеркивается, что часто бывает трудно:

- «... установить, имеет ли момент времени появления идентифицируемого актива, который будет создавать вероятные будущие экономические выгоды; и...
- надежно определить себестоимость актива. В некоторых случаях себестоимость внутренне создаваемого нематериального актива нельзя отличить от себестоимости поддержания или увеличения внутренне создаваемой деловой репутации или ведения повседневных операций» (§ 39) [7, с. 162; 6, с. 123].

Напомним, что, в соответствии с МСФО, необходимо классифицировать создание актива на фазу исследований и фазу разработок (таблица). Себестоимость внутренне созданного нематериального актива представляет собой сумму затрат, понесенных только в стадии разработок.

В США все затраты на НИОКР относятся на расходы того периода, когда они были произведены. При этом материалы и оборудование, которые нельзя использовать в будущем, учитываются как запасы

и списываются по мере потребления или капитализируются с последующим начислением износа (амортизации). Расходы на персонал и услуги, получаемые по контракту, списываются как расходы текущего периода.

Зависимость учета затрат от стадии НИОКР (согласно МСФО № 9)

Стадия НИОКР	Учет затрат
Фаза исследований	Затраты списываются на текущие расходы в том периоде, когда они возникли
Фаза разработок	Затраты капитализируются в виде вновь созданного нематериального продукта

Приобретенные НМА списываются как текущие расходы, за исключением случаев, когда они будут использованы в будущем и могут капитализироваться и амортизироваться.

Косвенные расходы, кроме общих и административных, относятся на затраты на НИОКР.

Положение о стандартах бухгалтерского учета GAAP № 86 «Учет затрат на программное обеспечение для компьютеров, подлежащее продаже, аренде или другой форме реализации» устанавливает, что учет затрат на создание программного обеспечения предусматривает разделение на капитализированные и текущие расходы. В данном Положении также закреплен алгоритм их разделения [5, с. 5].

Затраты на определение технической возможности создания программного продукта считаются расходами на исследования и разработки тех учетных периодов, в которых они возникают.

Затраты на создание первой копии программного продукта, на основании которого он тиражируется, включая написание и тестирование, понесенные в дальнейшем, должны капитализироваться. При начислении амортизации выбирается способ, дающий наибольший размер амортизационных отчислений. Их годовой объем определяется как отношение выручки от продажи программного продукта в текущем периоде к общей оценочной стоимости ожидаемых доходов в течение данного и всех последующих периодов, умноженное на сумму капитализированных затрат на его создание. В новом отчетном периоде остаточная сумма ожидаемого дохода от реализации программного продукта определяется как разность всей выручки от его продажи в течение экономической жизни и уже полученных доходов в предшествующие учетные периоды.

Амортизация может рассчитываться и прямолинейным методом на протяжении всего срока жизни программного продукта.

При составлении каждого годового баланса стоимость программного продукта должна списываться до уровня чистой стоимости реализации, если последняя меньше первой. Обратная процедура за рубежом недопустима.

Рассмотрим, как российское законодательство регламентирует вопрос оценки создаваемых на предприятии НМА.

Первоначальная стоимость таких активов определяется п. 7 ПБУ 14/2000 «...как сумма фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т.п.), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации)» [7, с. 163]. Перечень фактических затрат Положение оставляет открытым.

В случае если исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности принадлежит организации, а свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации, то нематериальный актив, в соответствии с Положением, считается созданным.

Таким образом, в случае создания (изготовления) нематериального актива организация должна не только решить задачу обеспечения учета фактических затрат на создание (изготовление) нематериального актива, но и документально все их подтвердить. В случае выполнения этих условий, все фактические расходы будут включены в первоначальную стоимость НМА.

Отметим существенные различия международных и отечественных (белорусских и российских) подходов к признанию и оценке созданного на предприятии нематериального актива.

Так, согласно МСФО № 38 «Нематериальные активы», затраты на исследования (на фазу исследования внутреннего продукта) должны быть признаны - в качестве расходов, затраты на разработки - при соблюдении определенных условий могут быть капитализированы как внутренне созданные НМА. При этом две стадии должны быть четко идентифицированы, иначе все понесенные затраты должны быть списаны как расход в соответствующем периоде. Таким образом, факт осуществления затрат на научные исследования не влечет за собой факта признания нематериального актива. Это главное отличие от белорусского и российского подходов, не запрещающих капитализацию затрат на научные исследования, и признания их впоследствии частью себестоимости нематериального актива.

В настоящее время, как показывает практика, описанная ситуация является в республике весьма спорной и неоднозначно трактуемой, принятые в 1998 г. Правительством Республики Беларусь «Методические рекомендации по оценке стоимости и учету объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов» не были приняты к учету на большинстве хозяйствующих субъектов республики в силу своей математической сложности и неоднозначности.

Как следствие, многие предприятия используют в своей деятельности созданные самостоятельно нематериальные активы без отражения их в учете. Поэтому белорусскому бизнесу срочно требуется нормативно-правовая база, учитывающая предложенные выше замечания и максимально упрощающая процесс отражения в бухгалтерском учете самостоятельно создаваемых предприятием нематериальных активов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2001 г. № 128 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2002. - № 14. - 8/7665.
2. Об утверждении Положений по бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2002. - № 10. - 8/7602.
3. Об утверждении Методических рекомендаций по оценке стоимости и учету объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов // Приказ Государственного патентного комитета № 20 от 17.04.1998 г.; Приказ Министерства экономики и финансов № 41 от 18.05.1998 г.; Приказ Государственного Комитета по науке и технологиям № 109 от 20.04.1998 г. // Бюллетень нормативно-правовой информации. - 1998. - № 20.
4. Оценка объектов интеллектуальной собственности: СТБ 1144-99, утвержденный Постановлением Госстандарта Республики Беларусь от 30.04.1999 г. № 4 // Бюллетень нормативно-правовой информации. - 1999. - № 19.
5. Фридкин Л. Учет нематериальных активов по международным стандартам // Национальная экономическая газета. - 2001. - 1 июня (№ 40). - С. 5.
6. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. Международные стандарты: Учеб. пособие / А.П. Михалкевич. - Мн.: Мисанта: ФУАинформ, 2003. - 201 с.
7. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / Под ред. С.А. Николаевой. - изд. 2-е. - М.: Аналитика-Пресс, 2001. - 672 с.