
НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ В КОРПОРАТИВНОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

Сапожникова Наталья Глебовна, д-р экон. наук, проф.

Соколов Александр Алексеевич, д-р экон. наук, проф.

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж, Россия, 394018; e-mail: sapozh@yandex.ru

Цель: исследовать порядок формирования и раскрытия систематизированной информации о нематериальных активах в публичной финансовой отчетности корпорации. *Обсуждение:* инновационная деятельность корпораций предполагает использование в качестве активов объектов интеллектуальной собственности, имеющих надежную оценку, используемых в течение срока, превышающего 12 месяцев, не обладающих материально-вещественной формой, обеспечивающих реальные или патентные доходы, надежная информация о которых позволяет принимать обоснованные экономические решения. *Результаты:* разработан подход к оценке нематериальных активов с учетом признаков обесценения, обоснована необходимость внесения изменений в отечественные нормативные акты в области бухгалтерского учета в части признания и отражения в публичной финансовой отчетности гудвила.

Ключевые слова: интеллектуальная собственность, нематериальные активы, обесценение нематериальных активов, оценочные значения, гудвил.

DOI: 10.17308/meps.2017.7/1718

Введение

В начале 90-х гг. в состав активов российских организаций вошли нематериальные активы, составляющие научно-технический потенциал страны и связанные с понятием интеллектуальной собственности, существующим с 1967 г. в соответствии с решением Стокгольмской конференции о создании Всемирной организации интеллектуальной собственности (ВОИС). Конвенцией об учреждении ВОИС определен состав интеллектуальной собственности, который включает права, относящиеся к литературным, художественным и научным изображениям; исполнительской деятельности артистов, звукозаписи, радио- и телепередачам; изобретениям во всех областях человеческой деятельности; научным открытиям; промышленным образцам; товарным знакам, знакам обслуживания, фирменным наименованиям и коммерческим обозначениям; защите от недобросовестной конкуренции.

Методология исследования

Проблемы инновационного развития корпорации исследуются отечественными и зарубежными экономистами [2, 4, 1, 13].

Имущественные и неимущественные отношения, которые отражают создание, правовую охрану и использование объектов интеллектуальной собственности, регулируются частью четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации [3]. Наличие правового механизма защиты объектов интеллектуальной собственности обеспечивает корпорациям конкурентные преимущества, улучшает инновационный климат, создает условия для использования инновационных результатов и получения доходов. Одним из индикаторов инновационной деятельности является наличие и использование корпорациями нематериальных активов, включающих произведения науки, литературы и искусства, программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания. Условия признания, методы оценки, отражение движения нематериальных активов и формирование показателей финансовой отчетности предусматриваются Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [10]. Основные условия признания актива (способность актива приносить корпорации экономические выгоды и наличие надежной оценки), при признании нематериальных активов дополняются наличием охранных документов, отсутствием материально-вещественной формы, но возможностью отделения от других активов, а также длительный срок полезного использования (превышающий 12 месяцев). Объектом учета нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, либо в ином установленном законом порядке, предназначенном для выполнения определенных самостоятельных функций.

Нематериальные активы оцениваются по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия объекта к учету, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, начисленной при приобретении, а так же затрат, обеспечивающих предполагаемое использование актива.

В целях обеспечения в финансовой отчетности корпорации текущей рыночной стоимости активы подлежат регулярной переоценке, тестированию на обесценение. Сумма дооценки нематериальных активов зачисляется в добавочный капитал корпорации, а сумма уценки уменьшает добавочный капитал, сформированный ранее. При уменьшении первоначальной стоимости нематериальных активов сумма уценки относится на прочие расходы корпорации. Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на прочие расходы, включается в состав прочих доходов. При выбытии немате-

риального актива суммы его дооценки переносятся с добавочного капитала корпорации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности [7, 6]. Для определения снижения стоимости активов необходимо выявить активы с возможным снижением стоимости; определить возмещаемую стоимость и сравнить ее с балансовой стоимостью актива (тестирование на обесценение), признать обесценение актива. Внешними признаками обесценения актива в отчетном периоде являются: существенное снижение стоимости актива; изменения в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях деятельности компании, имеющие негативные последствия; увеличение рыночных процентных ставок или других показателей, влияющих на ставку дисконта, используемую при расчете ценности использования актива; превышение балансовой стоимостью чистых активов корпорации ее рыночной стоимости. К внутренним признакам обесценения относят: физическое повреждение или устаревание актива; изменение способа его использования (прекращение или реструктуризация деятельности, ликвидация актива ранее запланированного срока и др.); превышение фактических расходов на эксплуатацию актива по сравнению с планируемыми; снижение предусмотренных бюджетом чистых потоков денежных средств или операционной прибыли, возникновение убытков, связанных с использованием актива. Корпорация может выявить и другие признаки возможного обесценения актива, что также потребует определения возмещаемой стоимости данного актива. Актив считается обесценившимся, если его балансовая стоимость превышает возмещаемую стоимость – наибольшую из справедливой стоимости и стоимости использования. Лучшими показателями справедливой стоимости являются: цена, имеющего обязательную силу, договора о продаже; текущая рыночная цена за вычетом расходов на продажу; рыночная цена последних операций с аналогичными активами в рамках определенного вида деятельности. Расходы на продажу включают оплату юридических услуг, дополнительные расходы на предпродажную подготовку актива. Стоимость использования определяется как дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, в результате использования актива или при его выбытии по окончании срока полезного использования. При определении стоимости использования актива необходимо: оценить будущие потоки денежных средств, обеспечиваемые использованием актива; установить ставку дисконтирования, отражающую текущие рыночные оценки временной стоимости денег и риски, характерные для данного актива. Потоки денежных средств, связанных с активом, оцениваются на основе текущего состояния актива. Предполагаемые модернизация и другие усовершенствования актива, увеличивающие поступления денежных средств, в расчет не принимаются. Оценка денежных потоков основывается на информации, содержащейся в бюджетах, утвержденных менеджментом корпорации. Максимальный прогнозный период составляет

пять лет, но при наличии убедительного обоснования может быть избран более продолжительный период. Оценки будущих денежных потоков должны включать: прогнозы поступлений денежных средств от продолжающегося использования актива; прогнозы оттоков денежных средств, связанных с дальнейшим использованием актива, чистые потоки денежных средств, которые предполагается получить или выплатить при ликвидации актива по окончании его полезного использования. При оценке будущих потоков денежных средств не предусматриваются изменения эксплуатационных характеристик актива, возникающих вследствие реструктуризации, к которой компания еще не приступила, а также повышения его производительности вследствие модернизации. Также не принимаются во внимание потоки, связанные с финансовой деятельностью и налогами на прибыль. Чистый поток денежных средств, подлежащий получению при ликвидации актива по окончании его полезного использования, должен быть равен справедливой стоимости актива, за вычетом расходов на выбытие. Ставка дисконтирования подбирается индивидуально для конкретного актива и отражает риски, характерные для данного актива. Если возмещаемая стоимость актива меньше его балансовой стоимости, то балансовая стоимость уменьшается до возмещаемой стоимости. Это уменьшение признается убытком от обесценения и отражается в отчете о прибылях и убытках. Если актив подвергался дооценке, включенной в резерв переоценки, то сумма резерва уменьшается. После признания убытка от обесценения также подлежат корректировке амортизационные отчисления. Расчет возмещаемой стоимости проводится по каждому активу в отдельности. Если оценить возмещаемую стоимость для отдельного актива не представляется возможным, организация определяет возмещаемую стоимость генерирующей единицы, которой принадлежит актив. Под генерирующей единицей понимается наименьшая группа активов, обеспечивающая поступление денежных средств, независимых от притоков денежных средств от других активов или групп активов. Генерирующей единицей может быть цех (отдел), группа цехов (отделов), а также корпорация в целом. Балансовая стоимость генерирующей единицы включает балансовую стоимость только тех активов, которые могут быть непосредственно и обоснованно отнесены к данной единице и способны обеспечивать поступление денежных средств, учитываемых при определении стоимости ее использования. Возможность изменения балансовой стоимости нематериальных активов обеспечивает надежность оценки элементов отчетности и позволяет исключить из ее состава активы, не обеспечивающие экономические выгоды корпорации (полностью, либо частично). Достоверность формируемого финансового результата деятельности корпорации также обеспечивает ежегодный перенос части дооценки нематериальных активов в сумму, равной увеличению амортизационных отчислений на нераспределенную прибыль корпорации, предусмотренный Международными стандартами финансовой отчетности.

Срок полезного использования нематериальных активов устанавли-

ваются корпорацией на основании обеспечиваемой активами экономической выгоды. По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется, но корпорация уточняет факторы, свидетельствующие о невозможности его определения. При прекращении существования указанных факторов корпорация определяет срок полезного использования актива и способ его амортизации. В случае изменения продолжительности периода, в течение которого корпорация предполагает использовать актив, срок его полезного использования корректируется, а результаты корректировки отражаются в учете и финансовой отчетности в качестве изменений в оценочных значениях.

Пример.

Корпорация получила свидетельство на товарный знак в феврале 2015 г. Первоначальная стоимость нематериального актива 300 000 руб., срок полезного использования установлен 8 лет, амортизация линейным методом. Ежегодная сумма амортизационных отчислений составляла 37500 руб., а ежемесячная – 3125 руб. В декабре 2016 г., на основании решения руководства корпорации о сокращении срока полезного использования до 5 лет, дополнительно начислена и включена в расходы по обычным видам деятельности сумма амортизации 41 250 руб., определяемая как произведение суммы увеличения ежемесячной амортизации на количество месяцев использования товарного знака $[(5000 \text{ руб.} - 3125 \text{ руб.}) \times 22 \text{ месяца}]$.

Правообладатель на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии, заключенных в соответствии с установленным законодательством порядком, может предоставить другим организациям права на использование результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации (за исключением права использования наименования места происхождения товара). Переданные нематериальные активы с баланса правообладателя (лицензиара) не списываются, амортизацию по таким объектам начисляет правообладатель (лицензиар).

Систематизация информации о расходах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ собственными силами или являющихся по договору заказчиками указанных работ, осуществляется на основе ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» [11], применяемое в отношении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, по которым получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке, а также по которым получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства. В качестве вложений в нематериальные активы расходы признаются при подтверждении их сумм, наличии документов о выполнении работ, использовании результатов в производстве или управлении и обеспечении экономических выгод, демонстрации результатов работы. При не-

выполнении хотя бы одного из условий произведенные расходы признаются прочими расходами отчетного периода. Единицей учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы признается инвентарный объект, в качестве которого выступает совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции, или для управленческих нужд корпорации. Расходы по каждой выполненной научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работе списываются ежемесячно, линейным способом, либо пропорционально объему продукции (работ, услуг) в течение срока получения корпорацией дохода, но не более 5 лет.

Формирование учетной политики, наличие и движение нематериальных активов рассмотрено нами на основании корпоративной отчетности одной из крупнейших металлургических корпораций Российской Федерации – Новолипецкого металлургического комбината (ПАО «НЛМК») (табл.).

Таблица

Анализ наличия и движения нематериальных активов ПАО «НЛМК»

Наименование нематериальных активов	2014			2015			2016		
	Млрд. руб.	Уд. вес, %	Темп роста, %	Млрд. руб.	Уд. вес, %	Темп роста, %	Млрд. руб.	Уд. вес, %	Темп роста, %
Патенты на изобретения, промышленные образцы, полезные модели	17	5,0	100,0	18	4,0	106,0	17	2,0	94,0
Программы для ЭВМ, базы данных	325	95,0	100,0	443	96,0	136,0	762	98,0	172,0
Всего	342	100,0	100,0	461	100,0	135,0	779	100,0	169,0

Доля нематериальных активов в составе внеоборотных активов исследуемой корпорации незначительна и составляла в 2014 г. – 0,1%, в 2015 г. – 0,2%, в 2016 г. – 0,3%. Существенную и регулярно увеличивающуюся часть нематериальных активов составляют программы для ЭВМ и базы данных. Балансовая стоимость патентов в исследуемом периоде изменялась незначительно. Переоценка нематериальных активов не производится, тестирование на обесценение не осуществляется. Амортизация осуществляется линейным методом, объектов с неопределенным сроком полезного использования нет. Затраты на приобретение нематериальных активов в 2017 г. по сравнению с 2014 г. выросли более чем в 6 раз. Нематериальные активы с полностью погашенной стоимостью составляли: в 2014 г. – 19%; в 2015 г. – 11%; в 2016 г. – 11% первоначальной стоимости. Более пятидесяти процентов стоимости научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ ПАО «НЛМК» в 2014–2016 гг. списано на расходы. Признанные в качестве объектов нематериальных активов результаты научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учитываются обособленно на счете 04 «Нематериальные активы», их стоимость

погашается линейным методом в течение трех лет. На наш взгляд, в содержание учетной политики ПАО «НЛМК» целесообразно включить проведение переоценки и тестирование нематериальных активов на обесценение, позволяющее контролировать их признание и использование.

Значительное внимание современными исследователями уделяется деловой репутации, рассматриваемой отечественными нормативными актами в составе нематериальных активов [10, 15, 5, 9, 12]. Принятие Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» [8] вызвало необходимость внесения изменений в порядок систематизации информации как объекте учета и элементе финансовой отчетности. Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS 3) «Объединение бизнесов» предусматривается определение гудвила на дату приобретения различными методами, в том числе:

- как превышение переданного возмещения по справедливой стоимости над долей в справедливой стоимости приобретенных чистых активов;
- как превышение совокупности переданного возмещения по справедливой стоимости и справедливой стоимости неконтролирующей доли над справедливой стоимостью приобретенных чистых активов [7].

При совершении выгодной покупки, при которой стоимость чистых активов приобретенных бизнесов превышает сумму полученного возмещения, приобретатель должен признать полученную разницу в составе прибыли на дату приобретения. Признанию прибыли от выгодной покупки предшествует повторная идентификация и оценка в соответствии с МСФО (IFRS 3) «Объединение бизнесов» приобретенных активов и обязательств, неконтролирующей доли участия, переданного возмещения. Целью повторной процедуры является обеспечение надежности информации, используемой при расчете прибыли. Возмещение, переданное при объединении бизнесов, должно быть оценено по справедливой стоимости, определяемой как сумма справедливых стоимостей на дату приобретения активов, переданных приобретателем, обязательств, принятых приобретателем перед прежними собственниками объектов приобретения, и долей в капитале, выпущенных приобретателем. Примеры возможных форм возмещения включают денежные средства, иные активы, бизнес или дочернюю организацию приобретателя, условное возмещение, простые или привилегированные долевые инструменты, опционы, варранты и доли участников взаимных предприятий. Если переданное возмещение включает активы и обязательства, балансовая стоимость которых отличается от их справедливой стоимости на дату приобретения, например, немонетарные активы, приобретатель должен осуществить переоценку на дату приобретения с отнесением разницы на прибыли или убытки. Если переданные активы и обязательства остаются в объединенной корпорации после объединения бизнесов (при передаче их объекту приобретения, а не его прежним собственникам) и приобретатель сохраняет контроль над ними, они оцениваются по балансовой стоимости

(переоценка не осуществляется). При наличии признаков обесценения гудвил подлежит списанию. Предусмотренная отечественными нормативными актами амортизация положительной деловой репутации не осуществляется, а отрицательная деловая репутация рассматривается в качестве дохода от выгодной покупки.

Заключение

Регулярная переоценка нематериальных активов, тестирование активов на обесценение, ежегодное включение сумм их дооценки в состав нераспределенной прибыли, изменение правил расчета гудвила и отражение дохода от выгодной покупки обеспечат формирование надежной информации финансовой отчетности, что позволит эффективно управлять интеллектуальной собственностью корпораций и обеспечит инновационный рост.

Список источников

1. Барышева А.В. *Инновационный менеджмент*. Москва, Дашков и К, 2012.
2. Гетьман В.Г., Блинова У.Ю. *Бухгалтерский учет в условиях модернизации экономики России*. Москва, Финансовый университет, 2012.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации: ч. 4 // СЗ РФ, 2006, no. 52, с. 5496.
4. Грант Р. *Современный стратегический анализ*. 5-е издание. Санкт-Петербург, Питер, 2008.
5. Литвиненко М.И. Оценка и признание гудвила (goodwill) – сфера наибольших проблем // *Корпоративный финансовый менеджмент*, 2006, no. 1, с. 79-83.
6. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов». Доступно: <http://minfin.ru/> (дата обращения: 15.06.17).
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединение бизнесов». Доступно: <http://minfin.ru/> (дата обращения: 15.06.17).
8. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27.07.2011 г. № 208-ФЗ. Доступно: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.06.17).
9. Поленова С.Н. Обесценение активов в отчетности по МСФО // *Международный бухгалтерский учет*, 2005, no. 4(76), с. 9-12.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007. Доступно: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.06.17).
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02. Доступно: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.06.17).
12. Просвирина И.Н. Категория гудвила в практике учета и оценки // *Финансовый менеджмент*, 2006, no. 1, с. 61-73.
13. Сапожникова Н.Г. Проблемы формирования корпоративной отчетности // *Вестник Казанского финансово-экономического института*, 2008, no. 2, с. 4-8.
14. Тюрина В.Ю., Ипполитова А.А. Наука, инновации собственность – основа перехода к инновационной экономике // *Инновации*, 2013, no. 9 (179), с. 66-70.
15. Швандар В.А., Горфинкель В.Я. *Инновационный менеджмент*. Москва, Экономика, 2004.

INTANGIBLE ASSETS IN CORPORATE ACCOUNTING AND REPORTING

Sapozhnikova Natalia Glebovna, Dr. Sc. (Econ.), Prof.

Sokolov Aleksandr Alekseevich, Dr. Sc. (Econ.), Prof.

Voronezh State University, University sq., 1, Voronezh, Russia, 394018;

e-mail: sapozh@yandex.ru

Purpose: to investigate the procedure for the formation and disclosure of systematized information on intangible assets in the public financial statements of corporation. *Discussion:* the innovative activity of corporations is connected with the inclusion of intellectual property items with the number of assets. These facilities have a reliable estimate, are used for a period exceeding 12 months, do not have a material form, provide real or patent revenues. Reliable information on this group of assets allows to make sound economic decisions. *Results:* authors proposed an approach to valuation of intangible assets taking into account signs of impairment. The article substantiates the need to amend domestic accounting regulations in the area of recognition and recognition of goodwill in public financial statements.

Keywords: intellectual property, intangible assets, impairment of intangible assets, estimated values, goodwill.

References

1. Barysheva A.V. *Innovacionnyj menedzhment*. Moscow, Dashkov i K, 2012. (In Russ.)
2. Get'man V.G., Blinova U.Ju. *Buhgalterskij uchet v usloviyah modernizacii ekonomiki Rossii*. Moscow, Finansovyj universitet, 2012. (In Russ.)
3. Grazhdanskij kodeks Rossijskoj Federacii: ch. 4. SZ RF, 2006, no. 52, p. 5496. (In Russ.)
4. Grant R. *Sovremennyy strategicheskij analiz*. 5-e izdanie. Saint-Petersburg, Piter, 2008. (In Russ.)
5. Litvinenko M.I. Ocenka i priznanie gudvila (goodwill) – sfera naibol'shih problem. *Korporativnyj finansovyj menedzhment*, 2006, no. 1, pp. 79-83. (In Russ.)
6. Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IAS) 36 «Obescenenie aktivov». Available at: <http://minfin.ru/> (accessed: 15.06.17). (In Russ.)
7. Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IFRS) 3 «Ob#edinenie biznesov». Available at: <http://minfin.ru/> (accessed: 15.06.17). (In Russ.)
8. O konsolidirovannoj finansovoj otchetnosti: Federal'nyj zakon ot 27.07.2011 g. № 208 – FZ. Available at: <http://www.consultant.ru/> (accessed: 15.06.17). (In Russ.)
9. Polenova S.N. Obescenenie aktivov v otchetnosti po MSFO. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, 2005, no. 4(76), pp. 9-12. (In Russ.)
10. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet nematerial'nyh aktivov» PBU 14/2007. Available at: <http://www.consultant.ru/> (accessed: 15.06.17). (In Russ.)
11. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet rashodov na nauchno – issledovatel'skie, opytно-konstruktorskie i tehnologicheskie raboty» PBU 17/02. Available at: <http://www.consultant.ru/> (accessed: 15.06.17). (In Russ.)

12. Prosvirina I.N. Kategorija gudvila v praktike ucheta i ocenki. *Finansovyj menedzhment*, 2006, no. 1, pp. 61-73. (In Russ.)

13. Sapozhnikova N.G. Problemy formirovaniya korporativnoj otchetnosti. *Vestnik Kazanskogo finansovo-jekonomicheskogo instituta*, 2008, no. 2, pp. 4-8. (In Russ.)

14. Tjurina V.Ju., Ippolitova A.A. Nauka, innovacii sobstvennost' – osnova perehoda k innovacionnoj jekonomike. *Innovacii*, 2013, no. 9 (179), pp. 66-70. (In Russ.)

15. Shvandar V.A., Gorfinkel' V.Ja. *Innovacionnyj menedzhment*. Moscow, Jekonomika, 2004. (In Russ.)