

УДК 330.341

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ КАК ЭКОНОМИЧЕСКАЯ КАТЕГОРИЯ

INTANGIBLE ASSETS AS AN ECONOMIC CATEGORY

Верин С.А., аспирант Университета управления «ТИСБИ»

Tel.: моб. +7(917)231-86-09; дом. +7(843)713-62-09

E-mail: verserega@rambler.ru

*VERIN S.A., a post-graduate student of the University of Management
«TISBI»*

Tel.: mob. +7(917)231-86-09; home +7(843)713-62-09

E-mail: verserega@rambler.ru

Аннотация

В статье раскрывается сущность нематериальных активов, роль и влияние на развитие экономики.

Abstract

The article reveals the essence of intangible assets, their role and impact on the economy.

Ключевые слова: нематериальные активы, экономика, роль нематериальных активов, имущество организаций, развитие.

Key words: intangible assets, economy, the role of intangible assets, property of organizations, development.

В конце XX столетия экономика ведущих стран мира вышла на новый этап своего развития. Это обусловлено быстротой и масштабами технологических изменений, распространением информационных технологий, появлением единого информационного пространства, активной инвестиционной деятельностью, стремлением получить признание на внутреннем и мировом рынках, развитием и интеграцией международных финансовых рынков.

Одним из основных факторов появления новой экономики послужило изменение роли нематериальных активов в мире. Как известно, в наиболее развитых странах мира от 60 до 85% прироста ВВП обеспечивается за счет инноваций. Основу большинства нововведений в научно-технической сфере, формирующих наукоемкий сектор экономики индустриально развитых стран, составляют объекты интеллектуальной собственности. По оценкам специалистов, в условиях развитой экономической системы имущество предприятия на 40-70% состоит из нематериальных активов (НМА).

Если внимательно исследовать финансово-экономические технологии в области капиталообразования, которые начали использоваться в таких ведущих странах мира, как Япония и США, в конце XX столетия, можно обнаружить, что быстрый рост капиталов этих стран был вызван именно оценочными и бухгалтерскими нововведениями. Новая экономика этих стран обладала специфическими чертами, проявляющимися как на макро-, так и на микроуровне. Основным фактором новой экономики стал интеллектуальный

капитал, то есть она основывается не на экстенсивном потреблении исчерпаемых природных ресурсов, а на знаниях. Инновации поспособствовали преобразованию продуктов интеллектуальной деятельности в нематериальные активы чрезвычайно высокой стоимости – с дальнейшей их конвертацией в акционерный и финансовый капитал.

Первыми масштабную капитализацию НМА провели японцы в 70-80-х годах. Именно она была причиной стремительного экономического развития страны и роста капитала. Все дело в том, что при реальном объеме товарной массы, производимой Японией в те годы, размером в 3% от общемирового ВВП суммарный капитал страны составлял более 40% совокупного мирового капитала [3].

Чтобы понять, насколько велика роль нематериальных активов в современной экономике, достаточно привести факт, отмеченный Барухом Левом в его известной монографии по нематериальным активам: средний коэффициент «капитализация/балансовая стоимость» для 500 крупнейших компаний США стал постоянно возрастать с начала 1980-х гг., достигнув значения примерно 6,0 в марте 2001 г. Иными словами, из каждых 6-ти долларов рыночной стоимости только 1 доллар зафиксирован в балансах компаний, а остальные 5 представляют нематериальные активы [1].

А следствием роста капитала американских компаний стал пример, позаимствованный у Японии. К тому же с начала 1990-х годов в США усовершенствовали методику и успешно внедрили ее у себя. Успеху поспособствовало и то, что в это время началось массовое распространение персональных компьютеров, которым требовалось всевозрастающее количество программных продуктов. Вскоре появился Интернет, прогресс компьютерной техники потребовал новых научно-технических разработок, а программное обеспечение представляло в чистом виде интеллектуальный информационный продукт. Кроме того, американцы существенно расширили сферу понятия «нематериальные активы» — то есть подвели под это все, что сегодня именуют «гудвилл». Данный прием позволил американским корпорациям с минимальными издержками многократно увеличивать свою балансовую стоимость, в результате чего уже к середине 1990-х годов США обошли Японию по уровню капитализации и в последующие 5 лет (с 1995 по 2000 гг.) кратно увеличили объемы своих капиталов. При этом, как и в Японии, свои капиталы они создавали на фондовых рынках, а там – с появлением Интернет-трейдинга – суточные обороты достигли триллионных сумм. Особо впечатляли показатели фондовых рынков США, и в первую очередь NASDAQa, почти на порядок превзошедших по объему продаж токийскую биржу, что позволило США в течение короткого промежутка времени (с 1995 по 2000 гг.) удесятерить уровень своей капитализации и стать доминирующей в мире державой.

Причем как и в Японии, основу новообразованных капиталов составили именно нематериальные активы. К примеру, Microsoft на пике своей капитализации (февраль 2000 г.) оценивался более чем в 550 млрд. долларов,

тогда как балансовая стоимость его материальных активов составляла лишь 16 млрд.

Из вышесказанного следует, что два государства, Япония и США, совершившие в XX веке самые быстрые и большие экономические скачки, добились своих результатов в основном за счет нововведений в финансовой сфере. Внедрение новых финансовых технологий позволило им создать внутри своих стран условия, способствующие интенсивному образованию капиталов в больших объемах и с низкой себестоимостью, которые, хлынув во все остальные сферы хозяйствования, стимулировали их развитие.

Поэтому именно нематериальные активы стали первым шагом столь быстрого развития данных стран. Что касается понятия нематериальных активов, то стоит отметить его многогранность: это и бухгалтерское понятие, и экономическое, и юридическое.

Первые экономические исследования, в которых исследуются объекты, относимые к нематериальным активам, появились в конце XIX – 30-х годах XX вв. Что же касается бухгалтерского понятия НМА, то первым нормативным документом, в котором такие активы стали фигурировать как объект учета, был бюллетень «Амортизация нематериальных активов» Комитета по методам бухгалтерского учета Американского института бухгалтеров, изданный в 1944 г. Позже нематериальные активы стали фигурировать и в международных стандартах финансовой отчетности: сначала в МСФО 9 «Затраты на исследования и разработки», а затем и в МСФО 38 «Нематериальные активы». В российской практике составления бухгалтерской отчетности нематериальные активы впервые появились в Положении по бухгалтерскому учету и отчетности 1992 г. Эти положения еще не содержали четкого определения понятия «нематериальный актив», ограничиваясь лишь бессистемным перечислением того, что к этой категории может быть отнесено. Сегодня учет нематериальных активов регулируется ПБУ 14/2007 [8].

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности-38 (далее – МСФО) нематериальный актив – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы, используемый в производстве товаров, работ или услуг, а также предназначенный для сдачи в аренду или в административных целях [4].

Барух Лев дает одно из кратчайших определений нематериального актива: «...нематериальный актив определяет выгоды в будущем, не имея финансового (как облигация или акция) или материального воплощения».

Учитывая тот факт, что нематериальный актив является понятием многогранным, определить, что же относится к нематериальным активам, а что нет, будет зависеть от того, рассматривается ли его бухгалтерское или экономическое понятие.

Если рассматривать бухгалтерское понятие НМА, то в состав нематериальных активов, приведенный в Приказе Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, при соблюдении ряда условий

можно отнести произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания. Необходимо отметить, что в ПБУ 14/2007 отсутствует само определение НМА, тогда как в международной практике оно дается.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части). Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду [5].

Что же касается экономического понятия нематериальных активов, то к вышеуказанному перечню можно добавить интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификацию и способность к труду.

Существует также ряд факторов, которые иногда ошибочно относят к нематериальным активам. Примером могут быть рыночный потенциал, монопольное положение, предоставляемый правом собственности контроль, снижение цены, ликвидность и т.д. При этом указанные факторы могут создавать стоимость, не являясь НМА.

Что же касается персонала организации, то шведским исследователем К.-Э. Свейби (Sveiby) рассматривался вопрос отнесения данного фактора к нематериальным активам. Его модель «The intangible assets monitor» также стала широко известна. Свейби предпочитает употреблять заимствованное у бухгалтерского учета название «нематериальные активы», хотя в общепринятом смысле речь идет об интеллектуальном капитале.

Нематериальные активы Свейби делит на компетенцию сотрудников, внутреннюю и внешнюю структуру компании. К компетенции относятся мысленные знания, способности, накопленный опыт, образование. Внешняя структура ориентирована на отношения с клиентами и поставщиками; это имидж компании, торговые марки, признание продукции. Внутренняя структура ориентирована на поддержание организации и включает патенты, авторские права, базы данных, административные системы, научные исследования и разработки. Каждый из трех нефинансовых показателей оценивается с точки зрения роста и инноваций, эффективности и стабильности [7].

В гражданском законодательстве объекты промышленной собственности разделены с 01.01.2008 г. на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации. К первым относятся объекты патентного права – изобретение, полезная модель, промышленный образец и ноу-хау. В качестве средств индивидуализации выделены фирменное наименование, товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара и коммерческое обозначение.

В связи с этим в ПБУ 14/2007 вместо применявшегося ранее понятия «объекты интеллектуальной собственности» используются новые термины:

«результат интеллектуальной деятельности» и «средство индивидуализации».

Проблема классификации нематериальных активов исследована учеными только на теоретическом уровне – на законодательном уровне она не закреплена (в ПБУ 14/2007 отсутствует деление НМА в зависимости от различных критериев). Нематериальные активы как экономическая категория могут быть всесторонне охарактеризованы с помощью метода экономически обоснованной их группировки. Обобщение литературы показало, что нематериальные активы классифицируются по их видам, функциональному назначению и по правовому аспекту.

Таблица 1
НМА

Классификация

Классификационный признак	Группы (виды) активов
По отраслям народного хозяйства	1. Используемые в промышленности. 2. Применяемые в сельском хозяйстве. 3. Необходимые в лесном хозяйстве. 4. Используемые в строительстве. 5. Употребляемые в других отраслях.
По функциональному назначению	1. Производственные. 2. Непроизводственные.
По натурально- вещественному признаку	1. Объекты интеллектуальной собственности. 2. Деловая репутация.
По отношению к процессу эксплуатации	1. Функционирующие (работающие). 2. Нефункционирующие (неработающие).
По срокам использования	1. От 1 до 5 лет. 2. От 5 до 10 лет. 3. От 10 до 20 лет. 4. Свыше 20 лет.
По возможности использования механизма амортизации	1. Амортизируемые. 2. Не амортизируемые.
По нормативному регулированию	1. Регулируемые патентным правом. 2. Регулируемые авторским правом. 3. Регулируемые другими отраслями права.
Степень отчуждения	1. Отчуждаемые. 2. Неотчуждаемые.
По степени влияния на финансовые результаты предприятия	1. Объекты, оказывающие прямое влияние. 2. Объекты, оказывающие косвенное влияние.
По этапам жизненного цикла изделия	1. На этапе разработки товара. 2. На этапе выведения на рынок. 3. На этапе роста. 4. На этапе зрелости. 5. На этапе упадка.
По стадиям кругооборота движения средств	1. На стадии процесса снабжения. 2. На стадии производства продукции. 3. На стадии продажи продукции.
По отношению к хозяйствующему субъекту	1. Внешние. 2. Внутренние.

Нематериальные активы неоднородны по своему составу, по характеру использования в процессе производства, по степени влияния на финансовое состояние и результаты хозяйственной деятельности предприятия. Поэтому необходима классификация, которая может быть произведена по ряду признаков. Пример одной такой классификации приведен в табл. 1.

Приведенная группировка может позволить создать более совершенную практическую основу для осуществления бухгалтерского учета, аудита и анализа эффективности использования нематериальных активов, расширить их экономическую характеристику.

Все приведенные классификации не являются окончательными, в разной литературе рассмотрено множество классификационных признаков, поэтому проблема деления НМА на различные группы остается открытой.

Под нематериальными активами в налоговом учете (п. 3 ст. 257 НК РФ) признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 мес.).

Нематериальный актив обязательно должен приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход) и быть надлежаще оформленным документами, подтверждающими существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

Деловая репутация – это превышение текущей цены организации над стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств. Деловая репутация может быть положительной или отрицательной.

Положительная деловая репутация – это надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод. Она амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации) и отражается в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости.

Отрицательная деловая репутация организации – это скидка с цены, предоставляемая покупателю. Она учитывается как доходы будущих периодов.

Таким образом, предметом бухгалтерского учета выступает не сама собственность на нематериальные активы, а права на их использование.

В налоговом учете к нематериальным активам относятся (в соответствии со ст. 257 НК РФ, введенной ФЗ от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ):

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- 2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;

3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;

4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;

5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;

6) владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта [6].

Заметим, что к нематериальным активам в налоговом учете не относится деловая репутация.

Еще одна разновидность нематериальных активов, не поименованная в п. 3 ст. 257 НК РФ, находится в п. 1 ст. 325 НК РФ. Лицензионное соглашение (лицензия) на право пользования недрами, заключенное по результатам конкурса, также учитывается в составе нематериальных активов.

Анализ приведенных формулировок свидетельствует о различном определении содержания одной имущественной категории – нематериальных активов.

Более подробное описание характеристик, которыми должен обладать нематериальный актив, приводят Р.Рейли и Р.Швайс. Они выделяют 6 признаков, которые должны выполняться, чтобы объект можно было отнести к категории нематериальных активов, а именно:

1) актив должен быть конкретно идентифицируемым и иметь узнаваемое описание;

2) он должен иметь юридический статус и подлежать правовой защите;

3) он должен быть объектом права частной собственности, которое может быть передано в соответствии с законом;

4) он должен иметь некоторое вещественное доказательство или проявление своего существования (контракт, лицензию, список клиентов, комплект финансовых отчетов и т.д.);

5) он должен быть создан или должен возникнуть в идентифицируемый момент времени или в результате идентифицируемого события;

6) он должен подлежать уничтожению или прекратить свое существование в идентифицируемый момент времени или в результате идентифицируемого события [2];

Как экономическая категория нематериальные активы представляют собой совокупность объектов долгосрочного пользования, не имеющих материально-вещественной формы, но необходимых предприятиям для достижения конкурентных преимуществ и более эффективного осуществления хозяйственной деятельности.

Литература:

1. Лев Б. Нематериальные активы. Управление, измерение, отчетность.- М.: Изд-во «Квинто-консалтинг», 2003. – 240 с.

2. Рейли Р., Швайс Р. Оценка нематериальных активов. – М.: Изд-во «Квинто-консалтинг», 2005. – 761 с.

3. <http://www.apn.ru/publications/article18042.htm>
4. http://www.dipifr.info/lib_files/standards/rus/rus_ifrs_010109/ias38.pdf
5. <http://base.garant.ru/12158476/>
6. <http://base.garant.ru/10900200/32/#257>
7. <http://www.dis.ru/library/fm/archive/2004/4/2309.html>
8. <http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a9/134850.html>

References:

- 1 Lev B. Intangible assets. Management, measurement, reporting. – Moscow: Publishing House «Quinto Consulting», 2003. – 240 p.
2. Reyli R., Shvays R. Intangible assets evaluation. – Moscow: Quinto Consulting Publishing House, 2005. – 761 p.
3. <http://www.apn.ru/publications/article18042.htm>
4. http://www.dipifr.info/lib_files/standards/rus/rus_ifrs_010109/ias38.pdf
5. <http://base.garant.ru/12158476/>
6. <http://base.garant.ru/10900200/32/#257>
7. <http://www.dis.ru/library/fm/archive/2004/4/2309.html>
8. <http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a9/134850.html>