

Министерство образования и науки Российской Федерации
Байкальский государственный университет экономики и права

Е.М. Сорокина

А.А. Фадеева

**НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ:
признание, оценка, учет и анализ**

Иркутск
Издательство БГУЭП
2011

УДК 657.421.3
ББК 65.052.231.13
С 65

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета экономики и права

Рецензент д-р экон. наук, проф. С. Е. Егорова

Сорокина Е.М., Фадеева А.А.

С 65 Нематериальные активы: признание, оценка, учет и анализ /
Е.М. Сорокина, А.А. Фадеева. – Иркутск: Изд-во БГУЭП,
2011. – 209 с.

ISBN 978-5-7253-2387-0

Уточняются критерии признания нематериальных активов, их определение и классификация, исходя из экономических и правовых особенностей.

Анализируются существующие подходы к определению стоимости активов с точки зрения возможности их применения для оценки нематериальных активов.

Подробно рассматриваются вопросы организации синтетического и аналитического учета нематериальных активов и представления отчетной информации о них.

Предлагается методическое обеспечение по оценке экономических выгод от использования нематериальных активов.

Для научных работников, преподавателей, студентов и экономистов.

ББК 65.052.231.13

ISBN 978-5-7253-2387-0

© Фадеева А.А., Сорокина Е.М., 2011
© Издательство БГУЭП, 2011

Оглавление

Введение	4
1. Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета	7
1.1 Понятие нематериальных активов для целей бухгалтерского учета	7
1.2. Состав нематериальных активов.....	41
1.3. Классификация нематериальных активов для формирования учетно-аналитической информации.	47
2. Формирование учетно-отчетной информации о нематериальных активах организации	65
2.1. Стоимостное измерение нематериальных активов при принятии к бухгалтерскому учету.....	65
2.2. Оценка нематериальных активов в процессе их использования	77
2.2.1. Амортизация нематериальных активов.....	77
2.2.2. Переоценка и обесценение нематериальных активов	90
2.3. Бухгалтерский учет операций, связанных с наличием и использованием нематериальных активов.....	97
2.3.1. Бухгалтерский учет операций по поступлению нематериальных активов.....	97
2.3.2. Бухгалтерский учет операций по выбытию нематериальных активов	106
2.3.3. Бухгалтерский учет операций, связанных с предоставлением права на использование нематериальных активов.....	112
2.4 Раскрытие информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности организации	122
3. Методическое обеспечение экономического анализа нематериальных активов.....	128
3.1. Сравнительная оценка методических подходов к анализу нематериальных активов	128
3.2. Методическое обеспечение оценки экономических выгод организации от использования нематериальных активов.....	144
Список использованной литературы	163
Приложения	189

Введение

Использование в деятельности организаций активов, приносящих экономические выгоды и не имеющих материально-вещественной формы, способствовало появлению новых объектов бухгалтерского учета - нематериальных активов. В середине XX века за рубежом, а позднее и в России, нематериальные активы стали важной составляющей бухгалтерских балансов, поскольку наряду с материальными средствами товарные знаки, знаки обслуживания, изобретения, полезные модели, секреты производства (ноу-хау) и т.п. вносят огромный вклад в функционирование и развитие организации. За последние десять лет инвестиции крупных и средних российских организаций в нематериальные активы увеличились почти в девять раз: с 3 281,3 млн. руб. в 1998 году до 29 317,6 млн. руб. в 2008 году¹.

Увеличение доли нематериальных активов в имуществе хозяйствующих субъектов, их значимость для обеспечения финансовой устойчивости и конкурентоспособности организации требуют наличия учетно-аналитической информации, отвечающей потребностям внутренних и внешних заинтересованных пользователей.

К настоящему времени в экономической литературе не сложилось единого мнения в отношении понятия объектов, приносящих экономические выгоды, но не имеющих материально-вещественной формы. Например, часто нематериальные активы отождествляются с интеллектуальной собственностью, интеллектуальными активами и интеллектуальным капиталом. Недостаточно проработанными остаются вопросы о критериях признания нематериальных активов объектами бухгалтерского учета, о составе, классификации нематериальных активов для целей формирования учетно-аналитической информации.

¹ По данным Росстата www.gks.ru

Складывающиеся условия хозяйствования экономических субъектов, изменяющееся законодательство в области гражданского права и бухгалтерского учета порождают новые проблемы в области учета объектов нематериальных активов, связанные с определением их первоначальной и последующей стоимости, оформлением операций с нематериальными активами первичными учетными документами и другие.

Следует отметить, что решение методических вопросов анализа нематериальных активов, как правило, ограничивается расчетом отдельных показателей. При этом большинством авторов для анализа нематериальных активов предлагаются коэффициенты, отражающие состояние, движение, эффективность использования основных средств без учета специфики нематериальных активов.

В настоящей книге предпринята попытка обобщения теоретических и практических аспектов, связанных с признанием, правовым регулированием, оценкой, организацией учета и экономическим анализом нематериальных активов.

В первой главе «Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета» проанализированы существующие в экономической литературе точки зрения на понятие «нематериальные активы». Выявлены и обоснованы критерии признания нематериальных активов как объекта бухгалтерского учета. Уточнены определение нематериальных активов и их состав. Разработана классификация нематериальных активов по признакам, имеющим юридический и экономический характер.

Во второй главе «Формирование учетно-отчетной информации о нематериальных активах организации» проведен анализ затратного, доходного, сравнительного подходов к определению стоимости нематериальных активов, выявлены их преимущества и недостатки, проанализированы возможности их применения для оценки нематериальных активов в бухгал-

терском учете. Рассмотрен и уточнен состав затрат, формирующих первоначальную стоимость нематериальных активов, при различных путях их поступления. Разработаны формы первичных учетных документов для оформления поступления, выбытия, предоставления прав пользования, изменения сроков полезного использования и способов начисления амортизации, обесценения нематериальных активов. Установлен порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности изменений в оценочных значениях применительно к нематериальным активам. Рассмотрен порядок отражения операций, связанных с наличием и использованием нематериальных активов на счетах синтетического и аналитического учета.

В третьей главе «Методическое обеспечение экономического анализа нематериальных активов» проведен обзор существующих методик анализа нематериальных активов организации. Предложены методические рекомендации по оценке экономических выгод от использования нематериальных активов организации, предполагающие выделение двух направлений их анализа - коммерческое (лицензионное) и внутрихозяйственное использование.

1. Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета

1.1. Понятие нематериальных активов для целей бухгалтерского учета

Прежде чем рассматривать нематериальные активы как объект бухгалтерского учета необходимо уточнить их определение.

В настоящее время в экономической литературе отсутствует единая точка зрения относительно того, что понимать под нематериальными активами. Кроме того, для обозначения объектов, приносящих доход организации, но обладающих свойством неосязаемости, используется даже различная терминология. Бухгалтерский термин «нематериальные активы» часто отождествляется с терминами «интеллектуальная собственность», «интеллектуальный капитал» и «интеллектуальные активы» [37; 143; 194; 137; 255].

В соответствии с действующими национальными и международными стандартами в области бухгалтерского учета и отчетности предусмотрено применять термин «нематериальные активы». Им обозначаются объекты, которым характерно отсутствие материально-вещественной формы, способность идентификации от других активов, контроль со стороны организации (выражается через исключительные права на объект) и способность приносить экономические выгоды.

В четвертой части Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ) используется термин «интеллектуальная собственность» [10]. Согласно ст. 1225 ГК РФ интеллектуальной собственностью являются результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана. Перечень объектов интеллектуальной собственности является закрытым и включает 16 наименований. Согласно ст. 1226 ГК РФ результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации являются интеллектуальными пра-

вами. Интеллектуальные права – понятие собирательное, состоящее из трех элементов – исключительного права, личного неимущественного права и иных прав.

Представляется, что понятие «интеллектуальная собственность» согласно ГК РФ можно рассматривать двояко: в узком смысле и в широком. В узком смысле интеллектуальную собственность можно представлять как исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности. Широкий смысл данного понятия будет предполагать тогда отнесение к интеллектуальной собственности не только исключительных прав, но и личных неимущественных прав, например, право на целостность произведения, право на имя, а также иных прав. Предложенный двойственный подход к пониманию интеллектуальной собственности основывается на том, что личные неимущественные права не могут быть подвергнуты контролю со стороны организации и не могут приносить ей экономические выгоды. Следовательно, интеллектуальную собственность с точки зрения бухгалтерского учета, т.е. как объект бухгалтерского учета, имеет смысл рассматривать только как исключительные права на объекты интеллектуальной деятельности (т.е. в узком смысле). Поэтому отождествление в области бухгалтерского учета терминов «нематериальные активы» и «интеллектуальная собственность» (в широком смысле) представляется необоснованным. Их равенство возможно только в понимании интеллектуальной собственности в узком смысле.

Термин «интеллектуальный капитал» возник в конце 1990-х годов, для обозначения суммы знаний всех работников, обеспечивающих конкурентоспособность компании. В его структуре, как правило, выделяются три составляющие [194, с.57]: человеческий капитал (human capital), структурный капитал (structure capital), клиентский капитал (client capital).

К человеческому капиталу принято относить хороший менеджмент, контракты с работниками, а также интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификацию и способность к труду. Структурный капитал включает в себя результаты интеллектуальной деятельности, информационные ресурсы, организационные структуры и т.д. К клиентскому капиталу относятся средства индивидуализации (товарные знаки, коммерческие обозначения, фирменные наименования), деловая репутация, наличие постоянных покупателей, количество контрактов и др.

С точки зрения Т. Стюарта, интеллектуальный капитал представляет собой патенты, процессы, управленческие навыки, технологии, опыт и информацию о потребителях и поставщиках, объединенные вместе [229, с.109].

Следует отметить, что понятие «интеллектуальный капитал» используется, в основном, в области маркетинга, менеджмента и оценочной деятельности. Став объектом управления и оценки, интеллектуальный капитал еще не стал объектом бухгалтерского учета. Некоторые исследователи утверждают, что для учета интеллектуального капитала требуется новая финансовая и управленческая концепция. В зарубежной научной литературе ведутся серьезные дискуссии о возможности бухгалтерского учета интеллектуального капитала, а интеллектуальный капитал иногда представляется как «новый гудвилл» [192, с. 18]. Учитывая, что не все составляющие интеллектуального капитала отвечают требованиям, предъявляемым к объектам бухгалтерского учета (подконтрольность, возможность оценки, способность приносить экономические выгоды), можно сделать вывод о неравнозначности терминов «нематериальные активы» и «интеллектуальный капитал». Интеллектуальным капиталом обозначается объект больший, чем нематериальные активы.

Интеллектуальные активы – экономический термин, отражающий способность нематериального объекта приносить доход. В литературе встречаются различные определения интеллектуальных активов. Например, С.А. Кузубов, используя термин «интеллектуальные активы», рассматривает экономические ресурсы организации, являющиеся результатом творческой, научно-исследовательской или изобретательской деятельности, обладающие искусственно созданными свойствами редкости и исключительности и способные приносить экономические выгоды [136, с. 91]. По мнению С.А. Кузубова в состав интеллектуальных активов входят объекты интеллектуальной собственности, коммерческая концессия (франшиза), доменные имена Интернет, узнаваемый бренд, человеческий капитал и др. Д.В. Шишляев применяет термин «интеллектуальные активы» для обозначения части рыночной стоимости предприятия (бизнеса), состоящей из трех частей: нематериальных активов, идентифицируемых объектов интеллектуальной собственности и неидентифицируемых объектов интеллектуальной собственности [255, с.6]. Приведенные определения свидетельствуют, что термином «интеллектуальные активы» обозначается объект больший, чем нематериальные активы. Разницу составляют человеческий капитал, неидентифицируемые объекты интеллектуальной собственности, коммерческая концессия, бренды.

Обобщая сказанное, можно установить следующее соотношение рассматриваемых терминов. Интеллектуальный капитал обозначает самый сложный объект, не все его составляющие могут быть признаны нематериальными активами. В частности, не являются объектами бухгалтерского учета информационные ресурсы, организационные структуры предприятий, списки постоянных покупателей. Понятие «интеллектуальные активы» включает в себя франшизы, бренды, доменные имена и др., которые могут быть признаны интеллектуальным капиталом, но не относятся к не-

материальным активам. Интеллектуальная собственность соответствует нематериальным активам только в узком смысле, т.е. в части исключительных прав. Схематично установленное соотношение объектов, называемых рассмотренными терминами, представлено на рис. 1.1:



Рис. 1.1 Соотношение объектов, называемых «нематериальные активы», «интеллектуальная собственность», «интеллектуальные активы» и «интеллектуальный капитал»

Следует отметить, что даже одним термином «нематериальные активы» обозначаются объекты, по-разному понимаемые и в нормативных документах, и в экономической литературе.

Нематериальные активы как объект учета возникли еще во второй половине XIX века в наиболее индустриально развитых странах того времени - США и Великобритании. Первая попытка нормативного регулирования учета данных объектов относится к 1944 г. Это было закреплено в Бюллетене «Амортизация нематериальных активов», принятом Комитетом по методам бухгалтерского учета Американского института бухгалтеров [82]. В Великобритании в 1975 г. началось развитие стандартов, регулирующих учет нематериальных активов, с публикации проекта стандарта ED 14 «Учет исследований и разработок», который был заменен в 1977 г. положением SSAP 13 с тем же названием. С 1978 г. нематериальные активи-

вы как объект учета стали рассматриваться и в международных стандартах финансовой отчетности: в МСФО 9 «Затраты на исследования и разработки», следующая редакция данного стандарта появилась в 1993 г. В 1998 г. стандарт МСФО 9 был заменен МСФО 38 «Нематериальные активы», который действует по настоящее время в обновленной редакции.

По сравнению с зарубежной, для отечественной теории и практики нематериальные активы являются относительно новым объектом бухгалтерского учета и экономического анализа. В условиях централизованно планируемой экономики в СССР преобладала общественная форма собственности, поэтому все создаваемые произведения науки, литературы, искусства, изобретения, открытия и т.п. не рассматривались как частная собственность автора. Вследствие этого не было необходимости в защите авторских и других аналогичных прав. Поэтому нематериальные активы не являлись самостоятельным гражданско-правовым и экономическим объектом и, следовательно, не отражались в бухгалтерском учете.

С развитием рыночных отношений в России в 1980-е гг. стали появляться совместные предприятия, в уставный капитал которых иностранные инвесторы хотели внести «неосязаемые активы» - товарные знаки, секреты производства, технологии и другие активы, которые в зарубежных странах к тому времени уже воспринимались равноценными имуществу. Кроме того, инвесторы хотели иметь гарантии защиты своей собственности и возможности контроля за ее использованием. Без выделения нематериальных активов в отдельный гражданско-правовой и экономический объект сделать этого не представлялось возможным.

Нормативная база, регулирующая использование нематериальных активов в деятельности хозяйствующих субъектов, формировалась постепенно. Появлению нематериальных активов в бухгалтерском учете способствовало становление гражданского законодательства в сфере интеллекту-

альной собственности. Как уже отмечалось, в советский период в законодательстве понятие «интеллектуальная собственность» отсутствовало. Впервые оно появилось в Законе СССР «О собственности в СССР» от 6 марта 1990 г. В ст. 2 данного Закона было указано, что «отношения по созданию и использованию изобретений, открытий, произведений науки, литературы, искусства и других объектов интеллектуальной собственности регулируются специальным законодательством Союза ССР, союзных и автономных республик». Принятый вскоре Закон РСФСР «О собственности в РСФСР» от 24 декабря 1990 г. дополнительно разъяснял, что «объектами интеллектуальной собственности являются произведения науки, литературы, искусства и других видов творческой деятельности в сфере производства, в том числе открытия, изобретения, рационализаторские предложения, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, экспертные системы, ноу-хау, торговые секреты, товарные знаки, фирменные наименования и знаки обслуживания».

Основы гражданского законодательства Союза ССР и республик от 31 мая 1991 г. включали в свой состав два специальных раздела, посвященных авторскому праву и праву на изобретение и другие результаты творчества, используемые в производстве, понятием интеллектуальной собственности не оперировали. Одновременно с законами выходили подзаконные акты, в которых ко времени введения в действие Основ гражданского законодательства на территории РФ понятие интеллектуальной собственности уже прочно вошло в юридический и экономический оборот.

В отечественный бухгалтерский учет понятие «нематериальные активы» было введено в качестве наименования соответствующего счета 04 «Нематериальные активы» Письмом Минфина СССР № 53 и Госкомстата СССР № 13-09 от 27.02.1987 «О ведении учета и отчетности на совместных предприятиях, в международных объединениях и организациях, соз-

даваемых на территории СССР» (далее Письмо Минфина СССР № 53). Данный счет предназначался для отражения права пользования землей, водой и другими природными ресурсами, зданиями, сооружениями, оборудованием, а также иных имущественных прав (в том числе на использование изобретений, «ноу-хау»), внесенных участниками совместного предприятия в счет их вкладов в уставный фонд.

Следующим нормативным актом, в котором рассматривались нематериальные активы, стало Положение по бухгалтерскому учету и отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 20 марта 1992 г. № 10 (далее – Положение 1992 г.). В соответствии с п. 49 данного Положения к нематериальным активам относились права пользования земельными участками, природными ресурсами, патенты, лицензии, ноу-хау, программные продукты, монопольные права и привилегии, организационные расходы, торговые марки, товарные знаки и т.п.

В 1993 году понятие «интеллектуальная собственность» было узаконено Конституцией РФ. Ст. 44 Конституции подчеркивает, что «интеллектуальная собственность охраняется законом».

В 1994 году была принята 1 часть Гражданского кодекса РФ. ГК РФ оперировал понятием «интеллектуальная собственность», раскрывая его содержание в общем виде в ст. 138. Анализ указанной статьи позволяет сделать вывод о том, что под интеллектуальной собственностью в российском законодательстве понималась совокупность исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, а также некоторые иные приравненные к ним объекты, в частности средства индивидуализации участников гражданского оборота и производимой ими продукции (работ, услуг). Перечня конкретных объектов правовой охраны, подпадающих под понятие интеллектуальная собственность, ГК РФ не содержал.

В связи с принятием ГК РФ произошло уточнение состава нематериальных активов в «Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации», утвержденном приказом Минфина России от 26 декабря 1994 г. № 170 (далее – Положение 1994 г.). Согласно Положению 1994 г., к нематериальным активам стали относиться права, возникающие: из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.; из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование; из прав на ноу-хау и др.

Кроме того, к нематериальным активам были отнесены права пользования земельными участками, природными ресурсами и организационные расходы.

Таким образом, к нематериальным активам в соответствии с Положением 1994 г. были отнесены уже не сами объекты, а права на них, однако не общие «права пользования», а более конкретные – вытекающие из авторских и иных договоров.

Пришедшее на смену Положению 1994г. «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (далее – Положение № 34н), содержит почти тот же перечень нематериальных активов, что и Положение 1994 года. Из состава нематериальных активов исключены лишь права пользования земельными участками, природными ресурсами. В качестве самостоятельного объекта нематериальных активов впервые признана деловая репутация. Следует отметить, что Положение № 34н уточнило критерии признания и состав нематериальных

активов, но вопросы, связанные с оценкой, списанием, передачей прав пользования нематериальными активами остались открытыми.

ПБУ 14/2000 «Нематериальные активы», утвержденное приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 91н (далее – ПБУ 14/2000) стало первым нормативным документом, полностью посвященным бухгалтерскому учету нематериальных активов. ПБУ 14/2000 установило признаки, по которым объекты внеоборотных активов могут быть отнесены к нематериальным активам, определило их состав и методологические основы организации бухгалтерского учета. Вступление с 1 января 2001 г. ПБУ 14/2000 не повлекло за собой отмену ранее действовавших нормативных актов, составлявших правовую основу определения и учета нематериальных активов. В первую очередь это касается Положения № 34н, нормы которого имеют существенные отличия от норм ПБУ 14/2000. Данные отличия и противоречия основополагающих нормативных актов были разрешены письмом Минфина РФ от 23 августа 2001 г. № 16-00-12/15. В нем указывается, что эти два Положения являются нормативными правовыми актами одного иерархического уровня в системе правовых актов Российской Федерации, но нормативный акт, вступивший в силу позже, имеет приоритет перед актом, вступившим в силу ранее, а пункты раздела III Положения № 34н применяются в части, не противоречащей нормам ПБУ 14/2000.

Для наглядности результат проведенного сравнения нормативных документов, наиболее полно определивших критерии признания и состав нематериальных активов, представлен в таблице 1.1.

Таблица 1.1

Сравнение Положения №34н и ПБУ 14/2000 в части признания и состава

	Положение №34н	ПБУ 14/2000
Критерии признания		
Отсутствие материально-вещественной формы	-	+
Идентифицируемость	-	+
Использование в хозяйственной деятельности	+	+
Длительность использования	+	+
Экономические выгоды	+	+
Не предполагается перепродажа	-	+
Документы, подтверждающие права на объекты	-	+
Виды нематериальных активов		
Произведения науки, литературы и искусства, объекты смежных прав	+	-
Изобретение	+	+
Промышленный образец	+	+
Полезная модель	+	+
Программы для ЭВМ	+	+
Базы данных	+	+
Топологии интегральных микросхем	-	+
Товарные знаки и знаки обслуживания	+	+
Наименование места происхождения товаров	-	+
Селекционные достижения	+	+
Секреты производства (ноу-хау)	+	-
Деловая репутация	+	+
Организационные расходы	+	+

Из таблицы 1.1 видно, что по сравнению с Положением № 34н ПБУ 14/2000 расширяет перечень критериев, выполнение которых обязательно для квалификации актива как нематериального. Новыми критериями, являются: отсутствие материально-вещественной (физической) структуры; существование возможности идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества; отсутствие у организации намерения перепродажи данного имущества.

Кроме того, согласно ПБУ 14/2000 организация обязана иметь надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т. п.). Таким образом, в отличие от Положения № 34н в ПБУ 14/2000 подчеркивается наличие именно исключительных прав организации на результаты интеллектуальной деятельности.

Необходимо отметить, что до принятия ПБУ 14/2000 г. в состав нематериальных активов включались квартиры, приобретенные предприятием в объектах жилого фонда. Согласно же ПБУ 14/2000 было прекращено отнесение квартир к нематериальным активам.

Существенный шаг для упорядочения понятия и состава интеллектуальной собственности сделан принятием четвертой части ГК РФ (раздел VII «Интеллектуальная собственность»), которая вступила в силу с 1 января 2008г. В связи с принятием четвертой части ГК РФ произошла некоторая корректировка и положений, регламентирующих бухгалтерский учет нематериальных активов в России.

Приказом Минфина от 27 декабря 2007 г. № 153н было утверждено новое ПБУ 14/2007 «Нематериальные активы». Причиной замены ПБУ 14/2000 помимо принятия четвертой части ГК РФ стала необходимость

реформирования российского бухгалтерского учета в направлении сближения с международными стандартами финансовой отчетности (далее - МСФО). Законодательство расширило сферу действия ПБУ 14/2007. В отличие от ПБУ 14/2000 положения ПБУ 14/2007 распространяются как на коммерческие, так и на некоммерческие организации (за исключением кредитных и бюджетных).

Вступившее в силу с 1 января 2008 г. ПБУ 14/2007 также как и ПБУ 14/2000 не содержит определения нематериальных активов. Пункт 3 ПБУ 14/2007 лишь выделяет ряд критериев, выполнение которых позволит принять объект к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;

- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

- отсутствие у объекта материально-вещественной формы

- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации - патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее - контроль над объектом).

Сравнение состава объектов, относимых к нематериальным активам, согласно ПБУ 14/2007 и ПБУ 14/2000 представлено в табл. 1.2.

Таблица 1.2

Сравнение ПБУ 14/2000 и ПБУ 14/2007
в части состава нематериальных активов

Виды нематериальных активов	ПБУ 14/2000	ПБУ 14/2007
Произведения науки, литературы и искусства	-	+
Изобретение	+	+
Промышленный образец	+	+
Полезная модель	+	+
Программы для ЭВМ	+	+
Базы данных	+	+
Топологии интегральных микросхем	+	+
Товарные знаки и знаки обслуживания	+	+
Наименование места происхождения товаров	+	+
Селекционные достижения	+	+
Секреты производства (ноу-хау)	-	+
Деловая репутация	+	+
Организационные расходы	+	-

Из таблицы 1.2. видно, что ноу-хау, права на произведения науки, литературы и искусства, ранее не являвшиеся нематериальными активами, согласно п. 4 ПБУ 14/2007 стали относиться к нематериальным активам. На наш взгляд, правомерно исключены из состава нематериальных активов организационные расходы, поскольку они не отвечают такому критерию признания нематериальных активов как вероятность получения от них экономических выгод. Кроме того, с правовой точки зрения существование организационных расходов как вида нематериальных активов противоречит действующему законодательству. В соответствии с п.6 ст.66 ГК РФ вкладом в имущество хозяйственного товарищества или общества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку. Расходы не могут быть признаны вещами или имущественными правами. Смысл формирования уставного капитала учредителями состоит в том, чтобы наделить создаваемую организацию имуществом, которое будет выполнять две функции: обеспечивать возможность ведения хозяйственной деятельности и выступать гарантией исполнения обязательств перед кредиторами. Организационные расходы являются невозвратными затратами. Они не имеют ликвидности и представляют собой безвозвратное выбытие средств, т.е. убытки.

Как известно, информация в бухгалтерском учете формируется одновременно и для целей налогообложения. Однако понятие нематериальных активов для целей налогообложения несколько отличается от трактовки, принятой в бухгалтерском учете. Согласно ст. 257 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) нематериальными активами 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 месяцев). Для признания нематериального актива необходимо также наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих 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).

Из сказанного видно, что между бухгалтерским и налоговым законодательством в области нематериальных активов различия существуют уже на уровне понятий. Кроме того, ряд критериев признания нематериальных активов, используемых в целях бухгалтерского учета, не является обязательным для квалификации активов в целях налогообложения: в НК РФ нет указаний на отсутствие материально-вещественной формы, на возможность отделения нематериальных активов от другого имущества, достоверность определения фактической (первоначальной) стоимости. Сравнение состава объектов, относимых к нематериальным активам, согласно ПБУ 14/2007 НК РФ представлено в таблице 1.3.

Таблица 1.3

Сравнение 14/2007 и НК РФ в части состава нематериальных активов

Виды нематериальных активов	ПБУ 14/2007	НК РФ
Произведения науки, литературы и искусства	+	-
Изобретение	+	+
Промышленный образец	+	+
Полезная модель	+	+
Программы для ЭВМ	+	+
Базы данных	+	+
Топологии интегральных микросхем	+	+

Товарные знаки и знаки обслуживания	+	+
Наименование места происхождения товаров	+	+
Селекционные достижения	+	+
Секреты производства (ноу-хау)	+	+
Деловая репутация	+	+
Фирменное наименование	-	+
Лицензия на право пользования недрами	-	+

Как видно из таблицы 1.3, состав нематериальных активов для целей налогообложения и бухгалтерского учета различен. В НК РФ в составе нематериальных активов отсутствуют произведения науки, литературы и искусства, но имеются объекты, не существующие в бухгалтерском учете – фирменное наименование и лицензионное соглашение (лицензия) на право пользования недрами, заключенное по результатам конкурса, учитываются в составе нематериальных активов в налоговом учете. Стоимость лицензии формируется из расходов, связанных с процедурой участия в конкурсе. К ним относятся расходы, связанные с предварительной оценкой месторождения; расходы, связанные с проведением аудита запасов месторождения; расходы на разработку технико-экономического обоснования (иных аналогичных работ), проекта освоения месторождения; расходы на приобретение геологической и иной информации; расходы на оплату участия в конкурсе.

Как уже отмечалось, нематериальные активы как объект бухгалтерского учета в зарубежной практике появились раньше, чем в России. В настоящее время порядок отражения нематериальных активов в отчетности регламентируется МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (далее – МСФО 38). Необходимо отметить, что МСФО регулируют только отчетность, но как известно, отчетная информация формируется из данных бух-

галтерского учета, поэтому при организации учета нематериальных активов целесообразно руководствоваться МСФО, в соответствии с которым нематериальный актив — это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы. Согласно МСФО 38 для того чтобы нематериальный актив был отражен в финансовой отчетности компании, он должен соответствовать трем критериям: идентификация, контроль, будущие экономические выгоды. Также нематериальный актив должен признаваться, когда вероятно, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, будут поступать в организацию и стоимость актива поддается достоверной оценке.

Результат сравнения ПБУ 14/2007 и МСФО 38 в части критериев признания и состава нематериальных активов представлен в таблице 1.4.

Таблица 1.4

Сравнение ПБУ 14/2007 и МСФО 38 в части признания и состава нематериальных активов

	ПБУ 14/2007	МСФО 38
Критерии признания		
Отсутствие материально-вещественной формы	+	+
Идентифицируемость	+	+
Использование в хозяйственной деятельности	+	-
Длительность использования	+	-
Стоимость может быть достоверно определена	+	+
Экономические выгоды	+	+
Не предполагается перепродажа	+	-
Контроль	+	+
Неденежный характер	-	+

Виды нематериальных активов		
Произведения науки, литературы и искусства, объекты смежных прав	+	только приобретенные
Изобретение	+	+
Промышленный образец	+	+
Полезная модель	+	+
Программы для ЭВМ	+	+
Товарные знаки и знаки обслуживания	+	только приобретенные
Права обслуживания, лицензии, квоты, франшизы	-	+
Списки клиентов, доля рынка, права на сбыт и т.п.	-	+
Деловая репутация	+	Представляет собой особый вид активов, показывается отдельно от нематериальных активов

Сопоставив критерии признания нематериальных активов в МСФО 38 и ПБУ 14/2007, можно сделать вывод, что отличие МСФО 38 составляет отсутствие временного критерия, ограничения по перепродаже объекта и использованию в хозяйственной деятельности. В ПБУ 14/2007 отсутствует такой критерий признания нематериальных активов как их неденежный характер. Различается и состав нематериальных активов в ПБУ 14/2007 и МСФО. МСФО 38 в отличие от ПБУ 14/2007 позволяет ставить на учет только те товарные знаки и авторские права, которые были приобретены организацией либо созданы привлеченными специалистами, в случае же создания этих активов силами самой организации их постановка на учет невозможна. Права на обслуживание, лицензии, квоты, франшизы могут признаваться МСФО 38 как активы, если соблюдены общие требования стандарта. В соответствии с МСФО 38 возможна постановка на учет клиентской базы (списки клиентов), доли рынка, права на сбыт и т.д., если,

например, списки клиентов приобретены извне и есть юридические гарантии сохранения клиентов и доли рынка.

Кроме бухгалтерского учета, налогообложения и гражданского законодательства в настоящее время нематериальные активы являются объектом оценочной деятельности. Согласно Методическим рекомендациям по определению рыночной стоимости интеллектуальной собственности, утвержденным Минимуществом РФ 26.11.2002 № СК-4/21297, к нематериальным активам относятся изобретения, полезные модели, промышленные образцы, товарные знаки и знаки обслуживания, программы для ЭВМ и базы данных, топологии интегральных микросхем, селекционные достижения, произведения науки, литературы или искусства, права на секреты производства (ноу-хау). Результат сравнения нормативного регулирования оценочной деятельности и бухгалтерского учета в части состава нематериальных активов представлен в таблице 1.5.

Таблица 1.5

Сравнение оценочной деятельности и бухгалтерского учета в части состава нематериальных активов

Виды нематериальных активов	Нормативно- правовые акты, регулирующие оценочную деятельность	ПБУ 14/2007
Произведения науки, литературы и искусства	+	+
Изобретение	+	+
Промышленный образец	+	+
Полезная модель	+	+
Программы для ЭВМ	+	+
Базы данных	+	+
Топологии интегральных микросхем	+	+
Товарные знаки и знаки обслуживания	+	+
Наименование места происхождения товаров	–	+
Селекционные достижения	+	+
Секреты производства (ноу-хау)	+	+
Деловая репутация	-	+

Из таблицы 1.5 видно, что состав нематериальных активов в оценочной деятельности и в бухгалтерском учете практически совпадает за исключением деловой репутации и наименований мест происхождения товаров. Следует отметить, что в отличие от бухгалтерского понимания, в оценочной деятельности нематериальными активами могут быть как исключительные, так и неисключительные права на объекты интеллектуальной собственности.

Проведенный обзор нормативного регулирования вопросов признания и состава нематериальных активов показывает, что в настоящее время они рассматриваются и в гражданско-правовой, и в экономической сферах. Причем в экономической сфере можно выделить три группы нормативно-правовых актов, регулирующих вопросы использования нематериальных активов и по-разному трактующих понятие и состав нематериальных активов. Схематично группировка нормативно-правовых актов представлена на рис. 1.2.

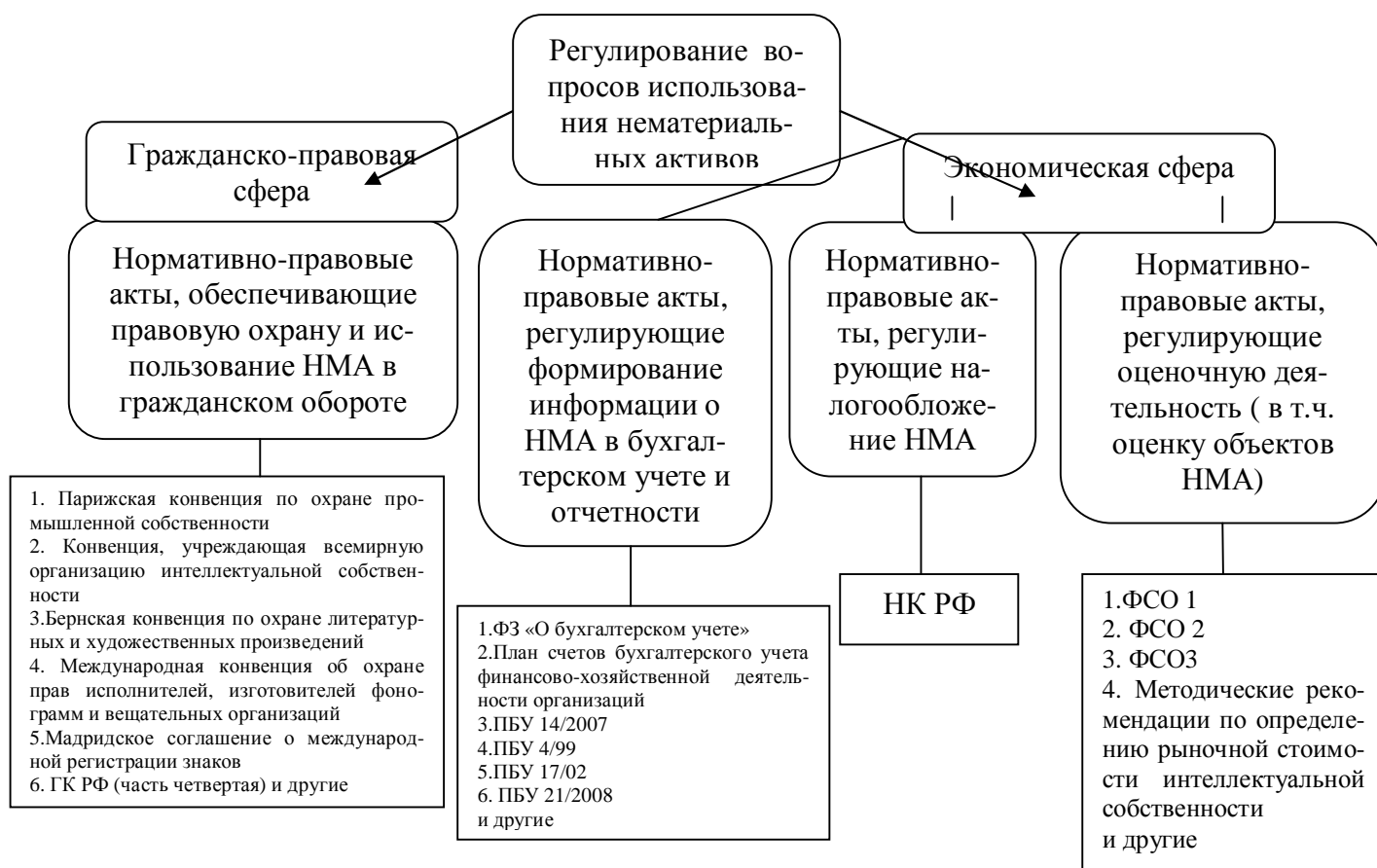


Рис. 1.2. Группировка нормативно-правовых актов, регулирующих использование нематериальных активов в хозяйственной деятельности организации

Как видно из схемы на рис. 1.2, самостоятельную группу составляют нормативно-правовые акты, регулирующие гражданский оборот объектов нематериальных активов как части интеллектуальной собственности. Кроме Гражданского кодекса РФ существуют международные правовые акты, которые необходимо учитывать при решении вопросов использования нематериальных активов в хозяйственной деятельности организации. В соответствии со ст. 2 Конвенции, учреждающей Всемирную организацию интеллектуальной собственности, интеллектуальная собственность включает в себя все права, относящиеся к результатам творчества в производственной, научной, литературной и художественной областях. Общим для всех названных объектов является их идеальная природа (они нематери-

альны) и способность к воплощению в физические (материальные) предметы, обладающие определенной экономической ценностью. Правовой режим охраны объектов интеллектуальной собственности устанавливают также Парижская конвенция по охране промышленной собственности, Мадридское соглашение о международной регистрации знаков, Всемирная конвенция об авторском праве и др. международные договоры [2; 6; 1].

Экономическая сфера является аккумулирующей. В ней, в свою очередь, выделяются бухгалтерская, налоговая и оценочная группы. К бухгалтерской относятся нормативно-правовые акты, регламентирующий бухгалтерский учет нематериальных активов и их отражение в отчетности. В настоящее время основными являются Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [15], а также нормативно-правовые акты, утвержденные Минфином РФ, в частности, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [26], ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» [34], ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОКР» [28], ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» [35], ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [23]. В связи с необходимостью раскрытия информации о финансово-хозяйственной деятельности партнерам и инвесторам за рубежом все большее значение приобретает международный стандарт финансовой отчетности - МСФО 38 «Учет нематериальных активов».

Самостоятельным документом, регулирующим налогообложение нематериальных активов, является Налоговый кодекс РФ [11;12] (далее – НК РФ). НК РФ устанавливает иной порядок формирования информации о нематериальных активах, чем правила бухгалтерского учета.

Нормативно-правовые акты, определяющие правила оценки нематериальных активов в оценочной деятельности, включают Федеральные стандарты оценки [31; 32; 33] и Методические рекомендации по определению рыночной стоимости интеллектуальной собственности [29]. Вопросы

оценки нематериальных активов регламентируются также Методическим руководством № 4 Международных стандартов оценки.

Как отмечалось ранее, объекты бухгалтерского учета, обозначаемые термином «нематериальные активы», по-разному понимаются и в экономической литературе.

Одни авторы рассматривают нематериальные активы как объекты интеллектуальной собственности. Например, В.П. Астахов отмечает, что: «по своей сущности нематериальные активы представляют собой обобщенное понятие результатов творческой деятельности и средств индивидуализации юридического лица, не обладающих физической основой и реализуемых в виде прав, удостоверенных патентами, свидетельствами и лицензионными договорами. Реализация этих прав в рамках действующего законодательства позволяет приносить их собственнику доход, размер которого зависит от объема прав владельца на соответствующий объект»[49, с.586]. Аналогичной позиции придерживается В.С. Ржаницына: «под нематериальным активом понимается не имеющий монетарного характера идентифицируемый результат интеллектуальной деятельности, в котором материальная структура не является определяющей, а сам он принадлежит организации на законных основаниях и используется ею в процессе создания производимого продукта (товаров, работ, услуг) в течение длительного срока. К нематериальным активам также могут относиться используемые аналогичным образом права, не нашедшие отражения в иных группах баланса»[204, с. 54].

Другие авторы относят к нематериальным активам права на объекты интеллектуальной собственности. Например, Я.И. Устинова предлагает следующее определение: «Нематериальные активы - исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, признаваемые за организацией, удовлетворяющие требованиям, предъявляемым к активам, пред-

полагаемые к использованию в процессе производства или для целей управления в течение длительного времени (более года) и подтвержденные документально» [235, с.132]. Ю.А. Бабаев считает, что нематериальными активами являются «приобретенные и (или) созданные организацией исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев)» [51, с. 206]. А.П. Аксенов дает более общее определение: «нематериальные активы – это долгосрочные права, обеспечивающие владельцам определенный доход или иную пользу, обладающие стоимостью и не имеющие материально-вещественного содержания» [40, с. 74]. По его мнению, исключительность прав не может быть фактором, определяющим принадлежность объекта к нематериальным активам.

По мнению Л.З. Шнейдмана, «под нематериальными активами понимается условная стоимость объектов промышленной и другой интеллектуальной собственности, и также иных аналогичных отчуждаемых имущественных прав» [256, с. 26]. При этом неосязаемый характер нематериальных активов выводится из их юридической природы.

В.Б. Ивашкевич рассматривает нематериальные активы как «затраты предприятий в нематериальные объекты используемые в течение долгосрочного периода в хозяйственной деятельности и приносящие доход» [70, с.96]. Такими объектами, по мнению этого автора, могут быть патенты, лицензии, ноу-хау, программные продукты, права пользования земельными участками, природными ресурсами, организационные расходы (в том числе на приобретение брокерского места, оплату государственной регистрации предприятия), торговые марки и товарные знаки, монопольные права и привилегии. Сторонниками данной точки зрения являются также

И.Е. Тишков и А.И. Прищепа: «нематериальные активы - это долгосрочные затраты, которые имеют отношение к деятельности предприятия на протяжении длительного периода, а следовательно, и должны приносить доходы долгое время»[69, с.71]. В Большом экономическом словаре нематериальные активы трактуются подобным образом: «объекты, не имеющие физических свойств, но включаемые в активы предприятия и обычно требующие постепенной амортизации в течение срока их использования. Это затраты предприятий долгосрочного периода в хозяйственной деятельности, приносящие доход» [64, с. 433].

Определение нематериальным активам в широком смысле дает Б. Мильнер – «это специфические активы, для которых характерны отсутствие осязаемой формы, долгосрочность использования, способность приносить доход»[160, с.112].

С.В. Монахов относит к нематериальным «любые долгосрочные активы, не связанные непосредственно с каким-либо осязаемым объектом»[111].

Существует точка зрения, согласно которой под нематериальными активами понимаются объекты, способные приносить экономические выгоды (доход) в будущем. В Современном экономическом словаре приводится следующее определение нематериальных активов: «принадлежащие предприятиям и организациям ценности, не являющиеся физическими, вещественными объектами, воплощающими ценность в своей физической сущности, но имеющие стоимостную, денежную оценку благодаря возможности использования и получения от них дохода» [198, с. 249].

Подобной точки зрения придерживается В.Я. Кожин: «Нематериальные активы – объекты длительного пользования, не являющиеся материальными, но имеющие определенную стоимость, поскольку обладают свойством приносить доход (экономическую выгоду)» [125, с.45].

Аналогичную позицию занимает Н.С. Пласкова, определяя нематериальные активы как «принадлежащие предприятию ценности, не являющиеся физическими, вещественными объектами, имеющие стоимостную оценку и используемые для получения дохода» [180, с. 179]. Подобное определение дает Н.А. Каморджанова: «нематериальные активы – средства, не имеющие физической субстанции, длительное время (более года) используемые в производстве продукции или для управления предприятием с целью получения дохода» [113, с. 93]. А. Пацкалев отмечает, что понятие нематериальные активы «содержит определенную группу объектов, не имеющих материально-вещественного содержания, обладающих стоимостью и приносящих предприятию доход в течение периода, оговоренного национальным законодательством» [176, с.54].

В.Г. Гетьман отмечает, что «нематериальные активы - это объекты, не имеющие материально-вещественной основы, но находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления» [80, с.141].

Анализ приведенных точек зрения отечественных ученых на вопрос о понимании нематериальных активов позволяет сделать вывод, что в настоящее время не существует единого подхода к определению данного объекта бухгалтерского учета. Нет даже единых критериев отнесения объектов к нематериальным активам. Взгляды различных отечественных авторов на критерии отнесения объекта к нематериальным активам обобщены в таблице 1.6.

Как свидетельствует содержание таблицы 1.6, все авторы, выделяют в качестве определяющего критерия для признания нематериальных активов отсутствие материально-вещественной формы. У большинства авторов выделяется признак - способность приносить экономические выгоды и длительность использования. Половина из рассмотренных точек зрения ав-

торов признают наличие стоимости (ценности). Отдельные авторы выделяют критерий использования в производстве продукции, работ, услуг или для управленческой деятельности. В.С. Ржаницына выделяет неденежный (немонетарный) характер нематериальных активов.

Таблица 1.6

Критерии отнесения объекта к нематериальным активам, выделяемые отечественными авторами

Критерии Авторы	Отсутствие материально-вещественной формы	Длительность использования	Использование в производстве продукции, работ, услуг или для управленческой деятельности	Способность приносить экономические выгоды	Наличие стоимости (ценности)	Неденежный (немонетарный характер)
А.П.Аксенов	+	+	-	+	+	-
В.П. Астахов	+	-	-	+	-	-
Ю.А. Бабаев	+	+	+	-	-	-
А.Б. Борисов (сл)	+	+	-	+	-	-
В.Г. Гетьман	+	+	-	+	-	-
В.Б. Ивашкевич	+	+	-	+	-	-
Н.А. Каморджанова	+	+	+	+	-	-
В.Я. Кожинов	+	+	-	+	+	-
Б. Мильнер	+	+	-	+	-	-
С.В. Монахов	+	+	-	-	-	-
А. Пацкалев	+	-	-	+	+	-
Н.С. Пласкова	+	-	-	+	+	-
Б.А. Райзберг (сл)	+	-	-	+	+	-
В.С. Ржаницына	+	+	+	-	+	+
И.Е. Тишков	+	+	-	+	-	-
Я.И. Устинова	+	+	+	-	-	-
Л.З. Шнейдман	+	-	-	-	+	-

Одна из важнейших характеристик нематериальных активов, выделенная иностранными авторами - это способность к генерированию доходов, соотносимость с будущими экономическими выгодами. Так, Л.А. Бернстайн определяет нематериальные активы как «права на получение прибыли в будущем. Отличительным признаком этих активов, который, тем не менее, характерен не только для них, является то, что они не имеют физической формы и зависят от ожидаемой прибыли. В большинстве случаев величина этой прибыли непрерывно связана с продолжением деятельности предприятия»[59, с.149].

Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл трактуют нематериальные активы как «средства длительного пользования, не имеющие физической натуральной природы, и в большинстве случаев служат легализацией прав собственников или поддержанием их преимуществ, вытекающих из права собственности»[164, с. 227-228]. Данное определение подчеркивает наличие юридических оснований для признания объекта нематериальным активом.

Э.С. Хендриксен и М.Ф. ван Бреда отмечают: «нематериальные активы представляют собой объекты, которые не имеют вещественного воплощения, но отвечают определению актива. Чтобы объект считался нематериальным активом, необходимо, чтобы он отвечал определению актива, был измеряемым, значимым и достоверным. Нематериальные активы являются отсроченными расходам по приобретению некоторых услуг, а не материальных объектов» [244, с. 395].

Бетге Йорг отмечает: «К нематериальным активам относятся объекты, которые не поддаются материальному, т.е. физическому, восприятию. К ним относятся права и прочие виды имущества, которые являются правами, например изобретения» [60, с. 197].

Более подробное описание характеристик, которыми должен обладать такой актив, приводят Р. Рейли и Р. Швайс. Они выделяют шесть

признаков, при выполнении которых объект можно отнести к нематериальным активам: актив должен быть конкретно идентифицируемым и иметь узнаваемое описание; он должен иметь юридический статус и подлежать правовой защите; он должен быть объектом права частной собственности, которое может быть передано в соответствии с законом; он должен иметь некоторое вещественное доказательство или проявление своего существования (контракт, лицензию, список клиентов, комплект финансовых отчетов и т.д.); он должен быть создан или должен возникнуть в идентифицируемый момент времени или в результате идентифицируемого события; он должен подлежать уничтожению или прекратить свое существование в идентифицируемый момент времени или в результате идентифицируемого события [199, с. 5]. Отметим, что требование идентифицируемости не подразумевает, что нематериальный актив обязательно должен передаваться отдельно и независимо от всех других активов.

Одно из самых кратких определений нематериального актива дано Барухом Левом: «нематериальный актив обеспечивает будущие выгоды, не имея материального или финансового (как акция или облигация) воплощения» [143, с.7]. Б. Лев предлагает использовать термины «нематериальные активы» и «интеллектуальный капитал» как взаимозаменяемые. Этот автор рассматривает также понятие «нематериальные активы» и «интеллектуальный капитал» как синонимы. Данной позиции придерживается и А. Брукинг, который считает, что интеллектуальный капитал является обобщающим понятием нематериальных активов, без которых компания не может существовать. Он выделяет следующие составляющие нематериальных активов: имеющийся у организации человеческий, рыночный капитал, а также инфраструктура [67, с. 12].

Д. Андриссен, Р. Тиссен не дают определение нематериальных активов, а приводят достаточно широкое определение состава нематериальных активов. Названные авторы выделяют пять групп активов, которые можно

отнести к нематериальным: ценные ресурсы и приобретения, навыки и неформализованные знания, первичные процессы и процессы управления, технология и формализованные знания, общие моральные ценности и нормы [46, с.8].

Взгляды зарубежных авторов на критерии признания нематериальных активов объектами бухгалтерского учета, обобщены в таблице 1.7.

Таблица 1.7

Критерии отнесения объекта к нематериальным активам, выделяемые зарубежными авторами

Сопоставление таблиц 1.6 и 1.7 показывает, что ни в отечественной, ни в зарубежной экономической литературе нет однозначного понимания

Критерии Авторы	Отсутствие материально-вещественной формы	Способность приносить экономические выгоды	Длительность использования	Наличие юридических оснований для признания объекта (подконтрольность)	Наличие стоимости (ценности)	Идентифицируемость
Л.А. Бернстайн	+	+	-	-	-	-
Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл	+	-	+	+	-	-
Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда	+	+	-	-	+	-
Б. Йорг	+	-	-	+	-	-
Р. Рейли, Р. Швайс	+	-	-	+	-	+
Б. Лев	+	+	-	-	-	-
Дж. Грэй	+	+	+	+	-	-

нематериальных активов, поскольку не существует даже единых критериев их признания. Наиболее очевидным отличительным критерием нематериальных активов, отмеченным всеми авторами, является свойство неосязаемости

мости, отсутствие материально-вещественной формы. Но данный признак характерен не только для нематериальных активов, но и для других объектов бухгалтерского учета – дебиторской задолженности, расходов будущих периодов, отложенных налоговых активов и др. Поэтому для выделения нематериальных активов в самостоятельный учетный объект помимо критерия неосвязаемости, необходимы и другие критерии.

Обобщая существующие в нормативной базе и в экономической литературе критерии, а также исходя из основополагающих принципов бухгалтерского учета и гражданского права (осмотрительности, объективности, денежного измерения, идентификации и др.) для признания нематериального актива объектом бухгалтерского учета он должен соответствовать, как минимум, следующим критериям: исключительное право, идентифицируемость, контроль над объектом, использование в течение длительного времени и способность приносить в будущем экономические выгоды.

Исключительное право, согласно ст. 1229 ГК РФ, является монополией владельца на использование объекта нематериальных активов. Исключительное право отчуждаемо, а значит, может обеспечивать выполнение одной из функций актива – обращения в погашение обязательств организации, в то время как неисключительное право не применимо к данной функции.

Введение критерия идентифицируемости позволяет отделить нематериальный актив от других активов организации. Основным признаком, по которому один объект обособляется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо использование его для управленческих нужд организации. Затраты на приобретение или создание нематериального актива должны быть оценены и отнесены на данный актив.

Предлагаемый критерий «контроль над активом» позволяет обеспечить организации поступление будущих экономических выгод от исполь-

зования нематериального актива. Причем, доступ может быть ограничен не только на основании предоставленных законом прав, но и путем сохранения информации в тайне (например, в случае с ноу-хау). В ПБУ 14/2007 содержится требование документального оформления исключительного права на объект. Контроль над нематериальным активом, напротив, не зависит от наличия надлежаще оформленных документов. Следовательно, воплощается принцип приоритета экономического содержания над юридической формой. Кроме того, критерий «контроль над объектом» не предполагает возможности отчуждения данного объекта.

Критерий «использование в течение длительного времени» подтверждает необходимость капитализации нематериальных активов, недопустимость их учета в составе оборотных средств в соответствии с принципом соответствия доходов и расходов.

Нематериальный актив может быть принят к учету, если он способен приносить организации экономические выгоды в будущем, которые выражаются в увеличении выручки от продажи товаров и услуг, экономии затрат, а также иных выгоды, связанные с использованием актива.

В предлагаемых критериях отдельно не выделено такое условие признания нематериальных активов как использование в производстве товаров, работ и услуг или для управленческих нужд, так как критерий будущих экономических выгод предполагает обязательное использование активов в деятельности организации. Отсутствие у объекта материально-вещественной формы и немонетарный характер также не обязательны для выделения, поскольку объекты интеллектуальной собственности в соответствии с IV частью ГК РФ нематериальны и неосвязаемы.

Уточнение критериев признания нематериальных активов позволяет уточнить их определение, учитывающее правовую и экономическую специфику данных объектов. Таким образом, по нашему мнению, можно сформулировать, что нематериальные активы – это идентифицируемые ис-

ключительные права на объекты интеллектуальной собственности, используемые в течение длительного времени (больше года), контролируемые организацией и приносящие экономические выгоды.

1.2. Состав нематериальных активов

Сформулированное определение нематериальных активов позволяет уточнить их состав. В состав нематериальных активов не должна включаться деловая репутация организации. Термин «деловая репутация» используется в гражданском законодательстве РФ в основном для обозначения неотчуждаемого нематериального блага и представляет собой положительную оценку гражданина или юридического лица (прежде всего как добросовестного предпринимателя) другими участниками имущественного оборота (ст. 150 ГК РФ). В таком понимании деловая репутация не является объектом интеллектуальной собственности, не обладает свойством идентифицируемости, а также не дает ее обладателю исключительных прав.

Не все объекты интеллектуальной собственности являются нематериальными активами, в частности, исключение составляют фирменное наименование и наименования мест происхождения товара. В соответствии со ст. 1473 ГК РФ фирменное наименование служит средством индивидуализации юридического лица, то есть субъекта, а не объекта гражданских прав. Исключительное право на фирменное наименование и на наименование мест происхождения товара ограничиваются только двумя полномочиями – правом владения и правом пользования. Распоряжение исключительным правом на фирменное наименование и на наименование мест происхождения товара (в том числе путем их отчуждения или предоставления другому лицу права использования) не допускается (п. 2 ст. 1474 ГК РФ, п. 4 ст. 1519 ГК РФ).

Следовательно, фирменное наименование и наименование мест происхождения товара сами по себе не должны признаваться активом, имеющим какую-либо стоимостную оценку: они могут оцениваться только в составе других нематериальных активов (товарный знак, знак обслуживания, коммерческое обозначение).

Возможный состав нематериальных активов представлен на рисунке 1.3.



Рисунок 1.3. Состав нематериальных активов

Понимание сущности и особенностей правового регулирования каждого вида прав на объекты нематериальных активов является принципиальным вопросом организации их бухгалтерского учета, так как позволяет определить более четкую границу, между объектами, включаемыми в состав нематериальных активов, и объектами, относимыми к иным учетным категориям.

К объектам авторского права в соответствии со ст. 1259 ГК РФ относятся произведения науки, литературы и искусства, а также программы для ЭВМ, которые охраняются как литературные произведения, и базы данных. Главной особенностью авторских прав является то, что для их осуществления и защиты не требуется регистрация произведения или соблюдение каких-либо формальностей. По общему правилу, авторское пра-

во действует в течение жизни автора и 70 лет с года, следующего за годом его смерти.

Действующее законодательство не содержит легального определения понятия произведения, хотя указывает на те признаки, которыми оно должно обладать, чтобы пользоваться правовой охраной. Наибольшее распространение получило определение, сформулированное В.И. Серебровским: «произведение – это совокупность идей, мыслей и образов, получивших в результате творческой деятельности автора свое выражение в доступной для восприятия человеческими чувствами конкретной форме, допускающей возможность воспроизведения»[217, с.32]. Согласно ст.1259 ГК РФ авторское право распространяется на произведения науки, литературы и искусства независимо от достоинств и назначения произведения, а также от способа его выражения.

Программой для ЭВМ (ст. 1261 ГК РФ) является представленная в объективной форме совокупность данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств в целях получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения.

В соответствии со ст. 1260 ГК РФ база данных - это представленная в объективной форме совокупность самостоятельных материалов (статей, расчетов, нормативных актов, судебных решений и иных подобных материалов), систематизированных таким образом, чтобы эти материалы могли быть найдены и обработаны с помощью ЭВМ.

Объектами смежных прав являются: исполнения, фонограммы, сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания).

Патентное право выделяет три объекта: изобретения, полезные модели и промышленные образцы. В отличие от авторского права, которое

охраняет форму объекта (произведения), патентное право охраняет его содержание.

Изобретение – это техническое решение в любой области, относящееся к продукту (в частности, устройству, веществу, штамму микроорганизма, культуре клеток растений или животных) или способу (процессу осуществления действий над материальным объектом с помощью материальных средств) (ст.1350 ГК РФ). Изобретению предоставляется правовая охрана, если оно является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо. Срок действия исключительного права на изобретение – 20 лет.

Полезная модель - техническое решение, относящееся к устройству. Полезной модели предоставляется правовая охрана, если она является новой и промышленно применимой. Срок действия исключительного права на полезную модель – 10 лет (с возможностью продления не более чем на 3 года).

Промышленный образец - художественно-конструкторское решение изделия промышленного или кустарно-ремесленного производства, определяющее его внешний вид. Промышленному образцу предоставляется правовая охрана, если по своим существенным признакам он является новым и оригинальным. К существенным признакам промышленного образца относятся признаки, определяющие эстетические и (или) эргономические особенности внешнего вида изделия, в частности форма, конфигурация, орнамент и сочетание цветов. Срок действия исключительного права на промышленный образец – 15 лет.

К *средствам индивидуализации* относятся фирменные наименования, товарные знаки и знаки обслуживания, наименования места происхождения товара и коммерческие обозначения. Эти объекты имеют сходные функции – обеспечение индивидуализации конкретных товаров, работ и услуг, а также их производителей и исполнителей. Как уже было сказано

выше, фирменные наименования и наименования мест происхождения товаров в рамках предлагаемой методологии не являются нематериальными активами.

В соответствии со ст. 1477 ГК РФ на товарный знак, то есть на обозначение, служащее для индивидуализации товаров юридических лиц или индивидуальных предпринимателей, признается исключительное право, удостоверяемое свидетельством на товарный знак. Знак обслуживания - обозначения, служащие для индивидуализации выполняемых юридическими лицами либо индивидуальными предпринимателями работ или оказываемых ими услуг. Необходимым условием правовой охраны товарного знака является его новизна. Срок действия исключительного права на товарный знак (знак обслуживания) – 10 лет (с возможностью продления еще на 10 лет).

Из содержания ст. 1538 ГК РФ следует, что коммерческим обозначением признается приравненное к результатам интеллектуальной деятельности средство индивидуализации торговых, промышленных и других предприятий, не являющееся фирменным наименованием и не подлежащее обязательному включению в учредительные документы и Единый государственный реестр юридических лиц, а также не требующее какой-либо иной специальной регистрации. Но оно должно обладать различительной способностью и быть известным в пределах определенной территории. Исключительное право на коммерческое обозначение предполагает возможность его использования и распоряжения им, но лишь в составе предприятия, для обозначения которого используется это обозначение. Если коммерческое обозначение не используется непрерывно в течение года, исключительное право на него прекращается.

К прочим объектам нематериальных активов относятся ноу-хау, топологии интегральных микросхем и селекционные достижения.

В части IV ГК РФ впервые ноу-хау прямо отнесено к объектам интеллектуальной собственности. Согласно ст. 1465 ГК РФ, ноу-хау признаются сведения любого характера (производственные, технические, экономические, организационные и др.), в том числе о результатах интеллектуальной деятельности в научно-технической сфере, а также сведения о способах осуществления профессиональной деятельности. Условия охраноспособности ноу-хау: эти сведения имеют действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности третьим лицам, к ним у третьих лиц нет свободного доступа на законном основании и в отношении них обладателем таких сведений введен режим коммерческой тайны. Специфика исключительного права на ноу-хау состоит в том, что лицо, ставшее добросовестно и независимо от других обладателей ноу-хау обладателем сведений, составляющих содержание ноу-хау, приобретает самостоятельное исключительное право на это ноу-хау.

В ст. 1448 содержится определение топологии интегральной микросхемы. Это зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними. При этом интегральной микросхемой является микроэлектронное изделие окончательной или промежуточной формы, которое предназначено для выполнения функций электронной схемы, элементы и связи которого нераздельно сформированы в объеме и (или) на поверхности материала, на основе которого изготовлено такое изделие. Топология интегральной микросхемы должна обладать признаком оригинальности, т.е. быть созданной в результате творческой деятельности автора и неизвестной автору и (или) другим специалистам в данной области на дату ее создания.

В соответствии со ст. 1409 ГК РФ на территории Российской Федерации признается исключительное право на селекционное достижение, удостоверенное патентом, выданным федеральным органом исполнитель-

ной власти по селекционным достижениям, или патентом, имеющим силу на территории Российской Федерации в соответствии с международными договорами Российской Федерации. Критериями охраноспособности селекционного достижения являются новизна, отличимость, однородность и стабильность. Срок действия исключительного права на селекционное достижение составляет 30 лет.

Сложность понятия «нематериальные активы», многообразие состава нематериальных активов создают необходимость в упорядочении информации о них, вследствие чего требуется классификация указанных объектов по определенным признакам с целью формирования и упорядочения учетно-аналитической информации.

1.3. Классификация нематериальных активов для формирования учетно-аналитической информации.

Отсутствие единой классификации нематериальных активов затрудняет выбор подходов к оценке стоимости объекта, способов начисления амортизации, отражение на счетах синтетического и аналитического учета, что, в свою очередь, снижает информативность бухгалтерской информации и ее аналитические возможности.

Изучение работ отечественных и зарубежных экономистов позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время не существует единого подхода не только к классификации нематериальных активов, но и к выделению классификационных признаков.

При рассмотрении классификации нематериальных активов многие зарубежные и отечественные экономисты разграничивают их на две группы - идентифицируемые и неидентифицируемые.

Л.А. Бернштейн, Р. Энтони, Дж. Рис [59, с. 150; 262, с. 139] определяют идентифицируемые нематериальные активы как самостоятельные объекты, способные существовать отдельно от предприятия. Неидентифи-

цируемые нематериальные активы не могут существовать отдельно и могут быть проданы только как часть предприятия.

М.И. Кутер также классифицирует нематериальные активы по признаку идентифицируемости. Он дает следующее определение идентифицируемым и неидентифицируемым нематериальным активам: «Нематериальные идентифицируемые активы - неосязаемые активы длительного пользования, стоимость которых может быть установлена индивидуально в момент их приобретения. Нематериальные неидентифицируемые активы - неосязаемые активы, приносящие полезность в течение длительного времени, стоимость которых может быть определена только в момент приобретения фирмы в результате сделки купли-продажи» [140, с.145].

К. Свейби отмечает, что нематериальные активы организации можно сгруппировать по структурному признаку. Данные активы состоят из внутренней (патенты, лицензии, организационная структура и т. д.) и внешней (бренды, торговые марки, отношения с клиентами и т. д.) структур организации, а также навыков и умений ее сотрудников[264, с.10-11].

В экономической литературе встречается деление нематериальных активов на движимые и недвижимые[199, с. 19]. Нематериальные недвижимые активы включают все индивидуальные вещные права, выгоды и другие права, присущие владению физическим недвижимым имуществом (сервитуты, права на разработку полезных ископаемых, арендные права и др.). Движимым нематериальным активам присущи два признака: нематериальный характер и относимость к движимому имуществу (товарные знаки, программное обеспечение, ноу-хау и др.).

Нематериальные активы классифицируют по признаку связи с другими элементами деятельности. Так, Р. Рейли и Р. Швайс выделяют десять групп нематериальных активов:

а) нематериальные активы, связанные с маркетингом. К этой группе активов относятся, например, товарные знаки, фирменные названия, названия торговых марок (бренды), логотипы.

б) нематериальные активы, связанные с технологиями. Сюда относятся, например, патенты на технологические процессы, патентные заявки, техническая документация, техническое ноу-хау и т.д.;

в) нематериальные активы, связанные с творческой деятельностью. К таким нематериальным активам относятся литературные произведения и авторские права на них, музыкальные произведения, издательские права, постановочные права.

г) нематериальные активы, связанные с обработкой данных. К таким активам относят запатентованное программное обеспечение компьютеров, авторские права на программное обеспечение, автоматизированные базы данных, маски и шаблоны для интегральных схем.

д) нематериальные активы, связанные с инженерной деятельностью. Сюда относятся промышленные образцы, патенты на изделия, инженерные чертежи и схемы, проекты, фирменная документация.

е) нематериальные активы, связанные с клиентами. Это могут быть, например, списки клиентов, контракты с клиентами, отношения с клиентами, открытые заказы на поставку. При этом отношения могут быть как зафиксированными юридически (договорные отношения с клиентом), так и не быть юридически закрепленными. Нематериальные активы этой группы тесно связаны с гудвиллом компании, а также с маркетинговыми НМА.

ж) нематериальные активы, связанные с контрактами. Это выгодные контракты с поставщиками, лицензионные соглашения, договоры франшизы, соглашения о неучастии в конкуренции. Обычно активы данной группы относительно легко идентифицировать, поскольку эта группа

активов чаще всего связана с текущими экономическими выгодами для их владельца.

з) нематериальные активы, связанные с человеческим капиталом. Например, к этой категории относятся отобранная и обученная рабочая сила, договоры найма, соглашения с профсоюзами.

и) нематериальные активы, связанные с земельным участком. К ним относятся права на разработку полезных ископаемых, права на воздушное пространство, права на водное пространство и т.д.

к) нематериальные активы, связанные с понятием «гудвилл» (деловая репутация). К этой категории относится гудвилл организации, гудвилл профессиональной практики, личный гудвилл специалиста, гудвилл знаменитости и, наконец, общая стоимость бизнеса в качестве действующего предприятия [199, с. 29].

А.Д. Шеремет предлагает анализировать и оценивать структуру нематериальных активов в разрезе следующих классификационных признаков: по видам, источника поступления (приобретения), по срокам полезного использования, по степени правовой защищенности, престижности, ликвидности и риска вложений капитала в нематериальные объекты, а также по степени использования в производстве и реализации продукции, по направлениям выбытия [254, с.122].

Достаточно полная классификация нематериальных активов приведена в работе Я.И. Устиновой, которая представила классификацию в более детализированном виде, используя следующие классификационные признаки: способ обособления объектов интеллектуальной собственности, объем прав на объект, источник появления, степень отчуждаемости, возможность оценки, степень использования, срок использования, решение относительно амортизации, стадия разработок, отношение к последующим затратам [235, с. 134].

Характеризуя существующие подходы к классификации нематериальных активов, следует отметить, что в качестве классификационных признаков наиболее часто рассматриваются: вид нематериальных активов, возможность существования отдельно от юридического лица, срок службы, погашение стоимости, объем получаемых прав, канал поступления на предприятие. Классификацию нематериальных активов в соответствии с выделенными направлениями рассматривают Н.М. Балакирева, А.В. Казин и др. [54 с. 36; 112 с.34].

Помимо перечисленных классификационных признаков в работе коллектива авторов под редакцией Д.А. Ендовицкого выделяются следующие: по этапам жизненного цикла изделия (на этапе разработки товара, на этапе выведения на рынок, на этапе роста, на этапе зрелости, на этапе упадка) и по стадиям кругооборота движения средств (на стадии процесса снабжения, на стадии производства продукции и на стадии продажи продукции) [259, с.29].

Обобщение классификационных признаков нематериальных активов, выделяемых различными авторами, представлено в таблице 1.8.

Таблица 1.8

Классификационные признаки нематериальных активов, выделяемые в экономической литературе

Классификационный признак	Авторы, выделяющие данный классификационный признак
По степени идентификации	Л.А. Бернстайн, Р. Энтони, Дж. Рис, Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, Ю. А. Панфилова, Е.Ю. Ветошкина
По структурному признаку	К. Свейби
По связи с другими элементами деятельности	Р. Рейли, Р. Швайс
По видам	А.Д. Шеремет, Ю. А. Панфилова
По престижности	А.Д. Шеремет
По срокам полезного использования	А.Д. Шеремет, Е.Ю. Ветошкина, Я.И. Устинова, Ю. А. Панфилова, Д.А. Ендовицкий
По источникам поступления (приобретения)	А.Д. Шеремет, Е.Ю. Ветошкина, Я.И. Устинова, Ю. А. Панфилова
По направлениям выбытия	А.Д. Шеремет

По степени использования в производстве и реализации продукции	А.Д. Шеремет
По степени правовой защищенности	А.Д. Шеремет
По степени ликвидности и риска вложений капитала в нематериальные объекты	А.Д. Шеремет
По направлениям применения	Я.И. Устинова
По погашению стоимости	Е.Ю. Ветошкина, Я.И. Устинова, Ю. А. Панфилова, Д.А. Ендовицкий
По объему получаемых прав	Е.Ю. Ветошкина, Я.И. Устинова, Ю. А. Панфилова
По правовому регулированию	Е.Ю. Ветошкина, Я.И. Устинова, Д.А. Ендовицкий
По степени отчуждаемости	Я.И. Устинова, Д.А. Ендовицкий
По возможности оценки	Я.И. Устинова
По отношению к последующим затратам	Я.И. Устинова
По отраслям народного хозяйства	Д.А. Ендовицкий
По этапам жизненного цикла изделия	Д.А. Ендовицкий
По стадиям кругооборота движения средств	Д.А. Ендовицкий

Как видно из таблицы 1.8, различные отечественные и зарубежные авторы подходят к классификации по-разному. В зарубежном учете важнейшей группировкой нематериальных активов является их классификация по возможности существования отдельно от организации. Данный классификационный признак также встречается и у отечественных авторов, но в большей части в литературе, посвященной вопросам оценки этого вида активов.

Проведенный анализ литературных источников отечественных и зарубежных классификаций нематериальных активов показал:

- в настоящее время нет единого мнения о количестве и составе признаков классификации нематериальных активов, а также нет единой их терминологии;
- наблюдается смешение различных признаков классификации;
- большинство авторов не указывает назначение приведенной классификации.

Нами разработана классификация нематериальных активов, отражающая современное состояние гражданского и бухгалтерского законодательства и позволяющая идентифицировать, учесть и оценить объекты, входящие в состав нематериальных активов организации. Учитывая, что учет нематериальных активов регулируется и бухгалтерским, и гражданским законодательством предлагается классификационные признаки нематериальных активов объединить в две группы – по юридическому и экономическому содержанию. Подразделение классификационных признаков по названным группам представлено в таблице 1.9.

Таблица 1.9

Подразделение классификационных признаков по юридическому и
экономическому содержанию

Группы классификационных признаков	Классификационные признаки	Назначение группировки
По юридическому содержанию	-способ обособления объектов	позволяет выделить информацию, необходимую для принятия решений о необходимости государственной регистрации объекта, для выбора оценки, для анализа структуры нематериальных активов, для формирования счетов третьего порядка, для раскрытия в Пояснениях к бухгалтерской отчетности
	-степень правовой защищенности	позволяет выделить информацию для определения срока полезного использования, для включения затрат на охрану объекта в стоимость нематериальных активов
	-степень отчуждаемости	позволяет выделить информацию о возможности предоставления прав пользования объектами нематериальных активов в целях получения экономических выгод
По экономическому содержанию	-использование в хозяйственной деятельности	позволяет выделить информацию, необходимую для оценки экономических выгод организации от внутрихозяйственного и коммерческого использования нематериальных активов, для формирования субсчетов
	-срок полезного использования	позволяет выделить информацию, необходимую для решения вопросов о начислении амортизации по нематериальным активам, для раскрытия в раскрытия в Пояснениях к бухгалтерской отчетности
	-погашение стоимости	позволяет выделить информацию, необходимую для определения способа начисления амортизации, для отражения в учете сумм амортизационных отчислений, а также отражения изменений в оценочных значениях
	-вариант оценки	позволяет выделить информацию, необходимую для осуществления переоценки и обесценения нематериальных активов
	-пути поступления	позволяет выделить информацию, необходимую для определения первоначальной стоимости нематериальных активов, для документального оформления поступления
	-пути выбытия	позволяет выделить информацию, необходимую для документального оформления выбытия нематериальных активов, для определения потерь или экономических выгод от выбытия

Следует отметить, что подразделение классификационных признаков по юридическому и экономическому содержанию позволяют сформировать и упорядочить информацию о нематериальных активах организации.

Предлагаемая классификация нематериальных активов в соответствии с вышеприведенными признаками схематично представлена на рис. 1.4.

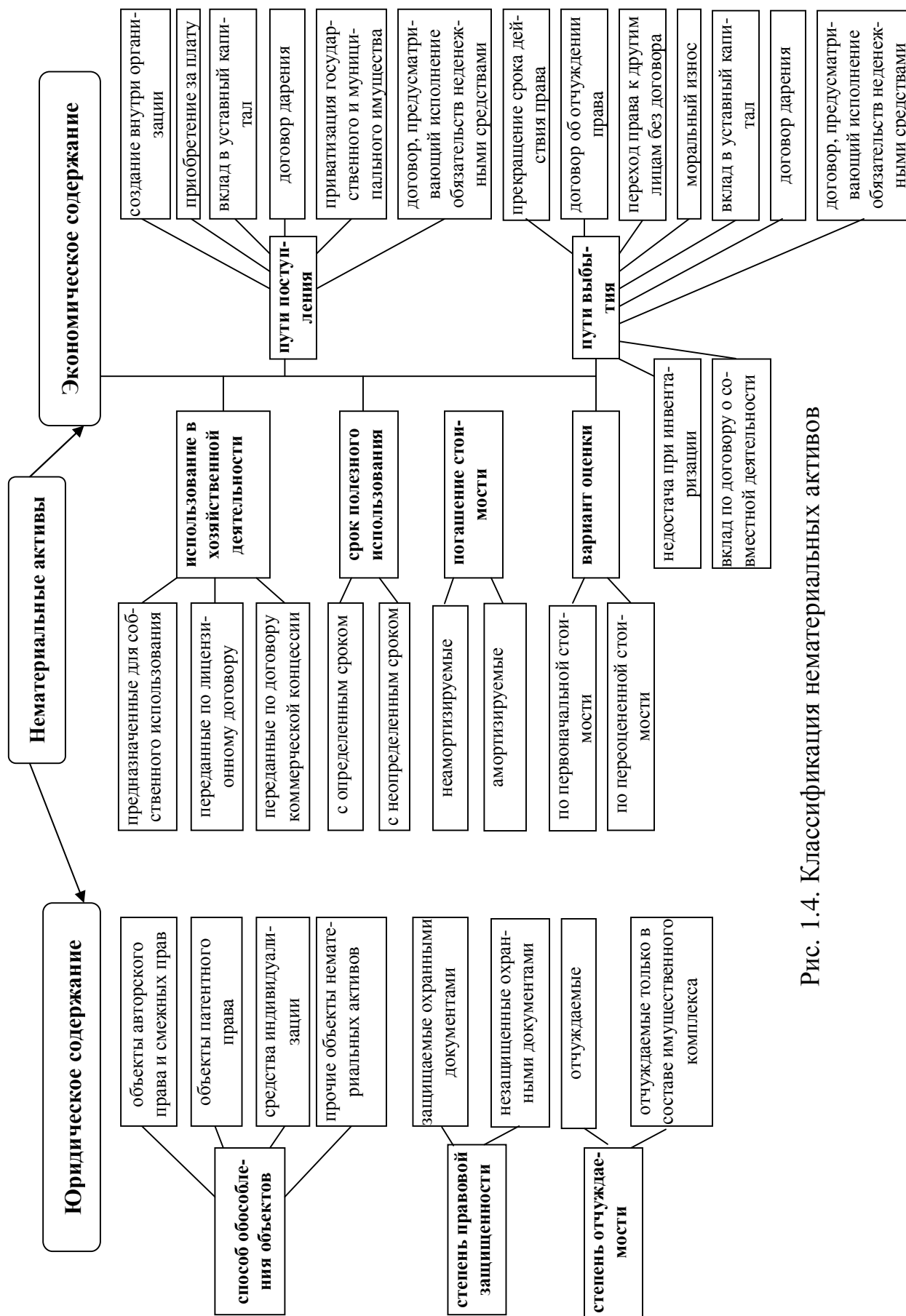


Рис. 1.4. Классификация нематериальных активов

Как видно из рисунка 1.4, классификация нематериальных активов по юридическому содержанию позволяет дифференцировать данные объекты с учетом ГК РФ. В соответствии с юридическим содержанием можно выделить следующие классификационные признаки нематериальных активов:

- 1) способ обособления объектов,
- 2) степень правовой защищенности,
- 3) степень отчуждаемости.

По способу обособления объектов выделяют:

- объекты авторского права и смежных прав;
- объекты патентного права;
- средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий;
- прочие объекты нематериальных активов.

Подразделение нематериальных активов по признаку – способ обособления позволяет выделить информацию о нематериальных активах, подлежащих государственной регистрации нематериального актива. Например, объекты авторского права охраняются в силу создания, а для объектов патентного права, напротив, необходима государственная регистрация. Следует отметить, что расходы, связанные с государственной регистрацией включаются в первоначальную стоимость объекта нематериальных активов.

По степени правовой защищенности можно рассматривать:

- нематериальные активы, защищаемые охранными документами (патентами, свидетельствами о государственной регистрации);
- нематериальные активы, не защищенные охранными документами.

Виды охранных документов оказывают прямое воздействие на показатели бухгалтерского учета, так как согласно п. 26 ПБУ 14/2007 «опреде-

ление срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом».

Виды и сроки действия охранных документов представлены в таблице 1.10.

Таблица 1.10

Виды и сроки действия охранных документов

Охранный документ	Срок действия документа	Государственная регистрация	Виды нематериальных активов
Объекты авторского и смежного права			
Объект охраняется в силу создания	В течение всей жизни автора и 70 лет, считая с 1 января года, следующего за годом смерти автора	-	-произведения науки, литературы и искусства
Свидетельство о государственной регистрации	Бессрочно	По желанию правообладателя	-программы для ЭВМ
Свидетельство о государственной регистрации	В течение 15 лет, считая с 1 января года, следующего за годом ее создания	По желанию правообладателя	-базы данных
Объект охраняется в силу создания	В течение жизни исполнителя, но не менее 50 лет, считая с 1 января года, следующего за годом, в котором осуществлено исполнение, либо запись исполнения, либо сообщение исполнения в эфир или по кабелю	-	-исполнения
-Объект охраняется в силу создания	В течение 50 лет, считая с 1 января года, следующего за годом, в котором была осуществлена запись	-	-фонограммы

Объект охраняется в силу создания	В течение 50 лет, считая с 1 января года, следующего за годом, в котором имело место сообщение радио- или телепередачи в эфир или по кабелю	-	-сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач
Объекты патентного права			
Патент	20 лет со дня подачи первоначальной заявки	Гос. регистрация обязательна	-изобретения
Патент	10 лет со дня подачи первоначальной заявки	Гос. регистрация обязательна	-полезные модели
Патент	15 лет со дня подачи первоначальной заявки	Гос. регистрация обязательна	-промышленные образцы
Прочие объекты интеллектуальной собственности			
Патент	30 лет со дня гос. регистрации 35 лет – на сорта винограда, древесных декоративных, плодовых культур и лесных пород	Гос. регистрация обязательна	-селекционные достижения
Свидетельство о государственной регистрации	10 лет начиная с наиболее ранней даты: первого использования или регистрации	По желанию правообладателя	-топологии интегральных микросхем
Объект охраняется в силу создания	Пока сохраняется конфиденциальность сведений, составляющих его содержание	-	-секреты производства (ноу-хау)
Средства индивидуализации			
Свидетельство на товарный знак	10 лет со дня подачи заявки	Гос. регистрация обязательна	-товарные знаки и знаки обслуживания
Объект охраняется в силу создания	До тех пор, пока правообладатель не прекращает использовать его непрерывно в течение года	-	-коммерческое обозначение

Классификационный признак – степень отчуждаемости позволяет получить информацию о возможности предоставления прав пользования объектами нематериальных активов с целью получения экономических выгод. По степени отчуждаемости можно выделить на следующие группы

нематериальных активов: отчуждаемые, отчуждаемые только в составе имущественного комплекса.

Классификация нематериальных активов по названным группам схематично представлена на рис. 1.5.

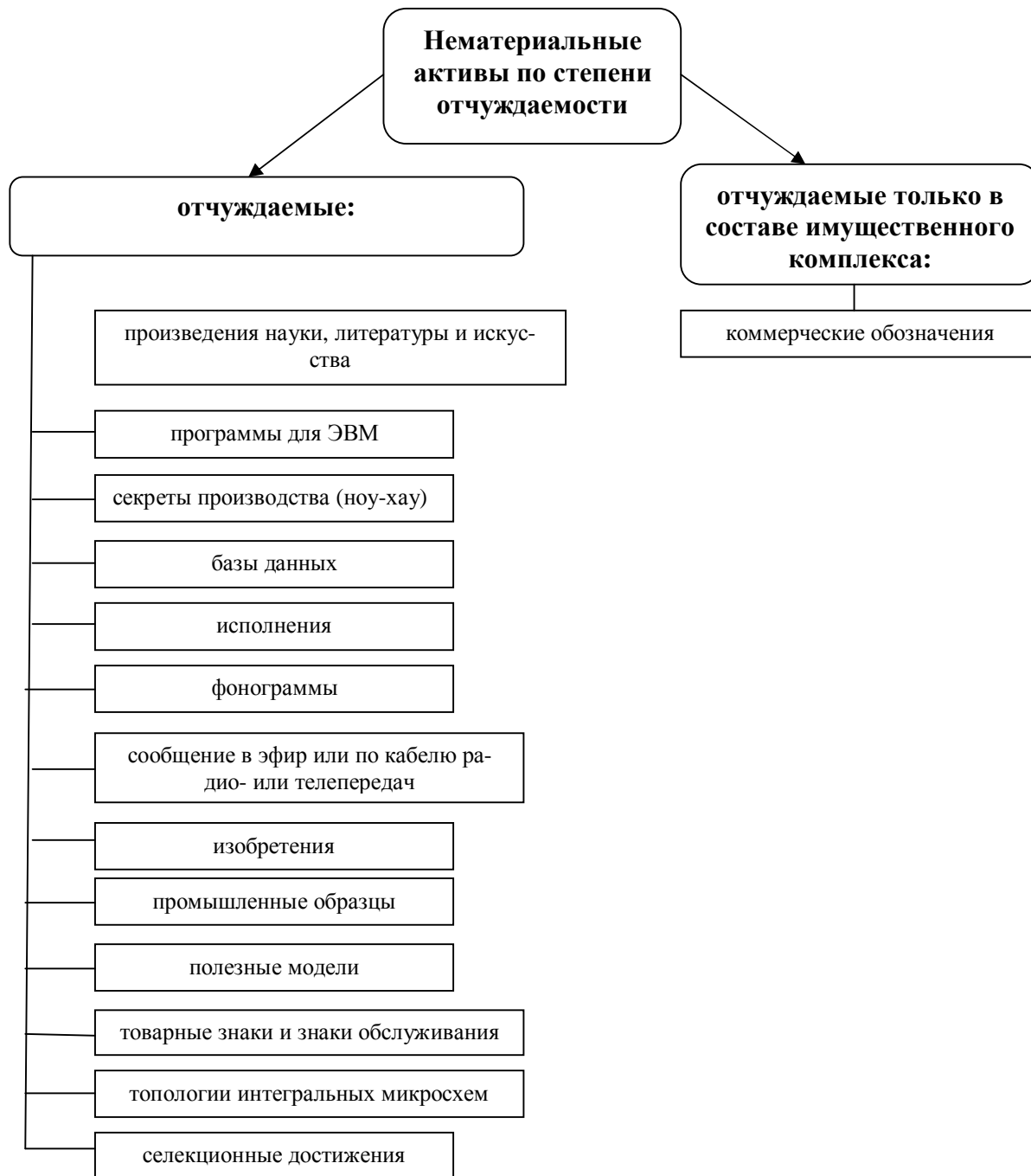


Рис. 1.5 Классификация нематериальных активов по степени отчуждаемости

Отчуждаемыми только в составе имущественного комплекса являются коммерческие обозначения. Все остальные объекты нематериальных активов являются отчуждаемыми, т.е. правообладатель может распоряжаться исключительным правом на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации любым не противоречащим закону способом. В соответствии с п.3 ПБУ 14/2007 возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов – является одним из обязательных условий для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива.

Не менее важной является группировка нематериальных активов по второму направлению - экономическому содержанию. Данная группировка базируется на признаках, основанных на извлечении экономических выгод от использования нематериального актива.

В соответствии с экономическим содержанием можно выделить следующие признаки нематериальных активов:

- 1) использование в хозяйственной деятельности,
- 2) срок полезного использования,
- 3) погашение стоимости,
- 4) вариант оценки,
- 5) пути поступления,
- 6) пути выбытия.

По использованию в хозяйственной деятельности нематериальные активы можно сгруппировать:

- предназначенные для собственного использования,
- переданные по лицензионному договору,
- переданные по договору коммерческой концессии.

Данный признак позволяет получить информацию, необходимую для оценки экономических выгод организации от внутрихозяйственного и коммерческого использования нематериальных активов.

По сроку полезного использования нематериальные активы делятся на:

- нематериальные активы с определенным сроком полезного использования,

- нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования.

Следует отметить, что данное деление условно, поскольку, в соответствии с п. 27 ПБУ 14/2007 срок полезного использования должен ежегодно проверяться организацией на необходимость его уточнения, т.е. нематериальные активы могут переходить из одной группы в другую.

Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования согласно п. 23 ПБУ 14/2007 погашается посредством начисления амортизации. По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется. Можно выделить две группы нематериальных активов: амортизируемые и неамортизируемые.

Неамортизируемыми являются нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования, а также нематериальные активы некоммерческих организаций. Все остальные нематериальные активы подлежат амортизации.

Согласно ПБУ 14/2007 организация при отражении в учете нематериальных активов может выбрать вариант их оценки. Поэтому в соответствии с этим признаком классификации можно выделить:

- нематериальные активы, оцененные по первоначальной стоимости,
- нематериальные активы, оцененные по переоцененной стоимости.

Более подробно вопросы оценки нематериальных активов будут рассмотрены во 2 главе.

В ПБУ 14/2007 приводятся 6 методов определения первоначальной стоимости нематериальных активов в зависимости от способа поступления нематериального актива в организацию. Это позволяет выделить классификационный признак - источники поступления нематериальных активов на предприятие. В соответствии с этим признаком их можно подразделить:

- созданные внутри организации,
- поступившие извне:
 - а) приобретенные за плату
 - б) внесенные в счет вклада в уставный (складочный) капитал, уставный фонд, паевой фонд организации
 - в) принятые к учету при приватизации государственного и муниципального имущества
 - г) полученные по договору дарения
 - д) приобретенные по договору, предусматривающему исполнение обязательств не денежными средствами.

Следующим признаком классификации являются источники выбытия нематериальных активов. В соответствии с п. 34 ПБУ 14/2007 можно выделить следующие источники выбытия нематериальных активов:

- прекращение срока действия права организации на объект интеллектуальной собственности,
- передача по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации,
- переход исключительного права к другим лицам без договора,
- прекращение использования вследствие морального износа,

- передача в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд,
- передача по договору дарения,
- приобретенные по договору, предусматривающему исполнение обязательств не денежными средствами,
- внесение в счет вклада по договору о совместной деятельности,
- выявление недостачи активов при их инвентаризации.

Выделение классификационного признака – пути выбытия позволяет выделить информацию, необходимую для документального оформления выбытия нематериальных активов, а также для определения потерь или экономических выгод от выбытия.

2. Формирование учетно-отчетной информации о нематериальных активах организации

2.1. Стоимостное измерение нематериальных активов при принятии к бухгалтерскому учету

Выделение нематериальных активов в самостоятельный объект бухгалтерского учета предполагает обязательное решение вопросов об их оценке.

Следует отметить, что для представления и раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности в зарубежной и отечественной практике используются три подхода: сравнительный (рыночный), затратный и доходный.

В основе сравнительного (рыночного) подхода лежит утверждение: «Рациональный инвестор или покупатель не заплатит за конкретный объект нематериальных активов больше той суммы, в которую ему обойдется приобретение другого объекта нематериальных активов с сопоставимой полезностью (сопоставимым качеством)». Сравнительный (рыночный) подход к оценке нематериальных активов основывается на установлении стоимости нематериального актива, полученного организацией, исходя из цены, по которой в сравнительных обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Если при оценке объекта нематериальных активов можно найти достаточное количество аналогов, полученная с помощью данного подхода величина стоимости объекта нематериальных активов будет наиболее точной по сравнению с величинами, определенными другими подходами, т.е. будет иметь минимальную погрешность. В этом состоит главное достоинство сравнительного (рыночного) подхода.

Однако применение сравнительного (рыночного) подхода для оценки нематериальных активов затруднено вследствие отсутствия статистики по передаваемым (используемым) объектам нематериальных активов, с

одной стороны, и того, что такие объекты являются практически неповторяемыми, уникальными, с другой стороны. Нематериальные активы чаще всего продаются в составе бизнеса, отдельная же продажа объектов нематериальных активов случается довольно редко. Кроме того, существует ряд объектов, например, патенты, товарные знаки или права на произведения искусства, к которым весьма сложно подобрать аналоги.

На основе затратного подхода рассчитывают стоимость воспроизводства объекта нематериальных активов или стоимость замещения объекта нематериальных активов аналогичным по назначению и выполняемым функциям объектом. Использование затратного подхода позволяет оценить текущую стоимость прошлых и настоящих затрат организации на созданный или приобретенный объект нематериальных активов.

Главным преимуществом затратного подхода является несложность получения исходных данных для расчета стоимости нематериальных активов, кроме того все затраты могут быть подтверждены документально. Однако затратный подход имеет существенные недостатки. Среди них можно выделить законодательную неопределенность состава затрат, включаемых в стоимость нематериальных активов. Кроме того, затраты настоящего времени не соответствуют их стоимости в будущем. Существующие методы оценки нематериальных активов в рамках затратного подхода, не в полной мере учитывают теорию стоимости денег во времени, поскольку не принимают во внимание инфляционное изменение покупательной способности денег, а также не учитывают возможности денег приносить доход при условии их разумного инвестирования в альтернативные проекты.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету в соответствии с российскими стандартами по фактической (первоначальной) стоимости, рассчитанной на основе затратного подхода. В МСФО данный вид оценки носит название себестоимость.

Оценка по первоначальной стоимости (себестоимости, историческим ценам, сумме фактических затрат на приобретение) – вариант оценки, который преимущественно реализуется в современной российской и зарубежной бухгалтерской практике. Оценка нематериальных активов по первоначальной стоимости, прежде всего, отвечает целям определения рентабельности. Исчисляя прибыль, организации сопоставляют полученные доходы с декапитализируемыми расходами, благодаря которым эти доходы были получены. С данной точки зрения активы – это капитализированные расходы организации, которые еще не принесли доходов. Нематериальные активы в таком случае рассматриваются как инвестиции, которые положительно должны окупиться. Именно первоначальная стоимость демонстрирует сумму расходов организации на формирование конкретного нематериального актива.

Порядок расчета первоначальной стоимости нематериальных активов зависит от пути их поступления в организацию. Как известно, нематериальные активы могут поступать в организацию различными путями: приобретения за плату; создания внутри организации; обмена на другое имущество; безвозмездного получения; внесения в качестве вклада в уставный капитал; приватизации государственного и муниципального имущества.

Пути поступления нематериальных активов в организацию в соответствии с МСФО 38 и ПБУ 14/2007 имеют некоторые отличия. МСФО 38 не предусматривает таких путей поступления нематериальных активов в организацию как внесение в качестве вклада в уставный капитал и приватизация государственного и муниципального имущества. Кроме того, МСФО 38, как и ПБУ 14/2007 предусматривает получение нематериальных активов по договору дарения, но в МСФО 38 получение их бесплатно

или за номинальное вознаграждение возможно только через правительственные субсидии. В таблице 2.1 приведены данные сравнения способов определения фактической (первоначальной) стоимости в зависимости от путей поступления в организацию согласно ПБУ 14/2007 и МСФО 38.

Таблица 2.1

Сравнение способов определения первоначальной стоимости нематериальных активов в соответствии с ПБУ 14/2007 и МСФО 38

ПБУ 14/2007		МСФО 38	
Пути поступления	Фактическая (первоначальная) стоимость	Пути поступления	Фактическая (первоначальная) стоимость
Приобретение за плату	- расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.	Приобретение за плату	- расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.
Создание внутри организации	- расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях	Создание внутри организации	- расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях
По договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией	По договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией
По договору дарения	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому	По договору дарения	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому

	учету в качестве вложений во внеоборотные активы		учету в качестве вложений во внеоборотные активы
Приватизация государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в ОАО	Определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования.	Приватизация государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в ОАО	Определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования.
Вклад в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.	Вклад в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

Содержание таблицы 2.1 показывает, что правила формирования первоначальной стоимости нематериальных активов в ПБУ 14/2007 и МСФО различны. Состав затрат, включаемых в первоначальную стоимость, и в ПБУ 14/2007, и в МСФО 38, совпадает только при приобретении нематериальных активов за плату и создании собственными силами.

Учитывая, что в настоящее время в отечественном учете наметилась тенденция к сближению с МСФО, нами были разработаны способы определения первоначальной стоимости нематериальных активов, приближенные к международным стандартам финансовой отчетности. Предлагаемые способы определения фактической (первоначальной) стоимости представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.2

Предлагаемые способы определения фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов

Способ приобретения	Фактическая (первоначальная) стоимость
Приобретение за плату	$V = R_{\text{дог.}} + R_{\text{пошл.}} + R_{\text{налог.}} + R_{\text{вознагр.}} + R_{\text{конс.}} + R_{\text{др.}}^*$
Создание внутри организации	$V = R_{\text{дог.}} + R_{\text{перс.}} + R_{\text{экспл.}} + R_{\text{др.}}^{**}$
По договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами	Экспертная оценка

По договору дарения	Экспертная оценка
Приватизация государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в ОАО	Экспертная оценка
Вклад в уставный капитал	Экспертная оценка

* Для нематериальных активов, приобретенных за плату:

$$V = R_{\text{дог.}} + R_{\text{пошл.}} + R_{\text{налог.}} + R_{\text{вознагр.}} + R_{\text{конс.}} + R_{\text{др.}} \quad (2.1)$$

где $R_{\text{дог.}}$ - суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права, $R_{\text{пошл.}}$ - таможенные пошлины и таможенные сборы, $R_{\text{налог.}}$ - невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива, $R_{\text{вознагр.}}$ - вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив, $R_{\text{конс.}}$ - суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива; $R_{\text{др.}}$ – иные расходы.

** Для нематериальных активов, созданных самой организацией:

$$V = R_{\text{дог.}} + R_{\text{перс.}} + R_{\text{экспл.}} + R_{\text{др.}} \quad (2.2)$$

где $R_{\text{дог.}}$ - суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение НИОКР, $R_{\text{перс.}}$ - расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива, включая ЕСН, $R_{\text{экспл.}}$ - расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, $R_{\text{др.}}$ – иные расходы.

В расчеты при оценке первоначальной стоимости создаваемых нематериальных активов должны быть включены не только затраты на разра-

ботку и правовую охрану создаваемых объектов, но и производство опытных образцов продукции, подготовку производства, маркетинг, обеспечение нормального хода производственного процесса и продажи продукции. Чем более полно учтены реальные затраты, тем более обоснованным является результат оценки.

Доходный подход, в отличие от затратного, позволяет оценить возможные экономические выгоды, которые могут принести нематериальные активы. В зарубежной практике такие выгоды принято называть справедливой стоимостью. Однако использование доходного подхода при оценке нематериальных активов в момент их принятия к учету в настоящее время дискуссионно. Контрольная функция бухгалтерского учета выполняется только при отражении свершившихся фактов хозяйственной деятельности организации, кроме того бухгалтерская информация имеет юридическую силу, если она подтверждена соответствующими документами.

Представляется, что по справедливой стоимости, определенной на основе доходного подхода, можно оценивать объекты нематериальных активов для целей раскрытия информации о них в бухгалтерской отчетности.

Согласно МСФО 38 «Нематериальные активы» справедливая стоимость – это сумма денежных средств или их эквивалентов, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

В экономической литературе вопрос использования в отечественной бухгалтерской практике справедливой стоимости как вида оценки объектов учета в настоящее время является предметом обсуждения. Он рассматривается в работах А.А. Ефремовой, В.В. Ковалева, Вит. В. Ковалева, Н.Н. Карзаевой, В.Ф. Паляя, Я.В. Соколова и других экономистов [96; 121; 116; 171; 219]. Авторы оценивают возможности оценки объектов бух-

галтерского учета по справедливой стоимости, варианты ее формирования, положительные и отрицательные стороны учета по справедливой стоимости и т. п.

Аргументами в пользу учета по справедливой стоимости является то, что справедливая стоимость предоставляет более объективную основу для оценки будущих денежных потоков по сравнению с методом фактических затрат, обеспечивает основу для сопоставимости информации об активах, наилучшим образом сочетается с принципами активного менеджмента и способствует более объективной оценке результатов работы менеджмента.

В качестве одного из основных недостатков учета по справедливой стоимости отмечаются значительные сложности определения справедливой стоимости в условиях отсутствия активного рынка. Они влекут за собой и другой отрицательный момент, связанный с использованием справедливой стоимости - высокая трудоемкость и большие дополнительные издержки, вызванные необходимостью привлечения профессиональных оценщиков.

Существенным недостатком оценки активов по справедливой стоимости экономисты отмечают невозможность документального подтверждения данной оценки во многих случаях и вероятность манипуляций с оценками, что не позволит бухгалтерскому учету выполнять одну из своих основных функций - контрольную. Как отмечают Я. В.Соколов и В. Я. Соколов, «отказ от документального оформления фактов хозяйственной жизни и предоставление бухгалтеру даже не права, а вменение ему в обязанность учёта активов по справедливой, а, в сущности, по произвольной цене, только открывает зелёный свет для растрат и хищений» [220].

Как нами уже отмечалось в других работах, в «чистом виде» применение оценки по справедливой стоимости затруднено, однако ее элементы в настоящее время присутствуют в отечественном учете (например, пере-

оценка основных средств, финансовых вложений) [225, с.92]. Поэтому представляется, что справедливую стоимость можно применять, но не в текущем учете, а для раскрытия информации в Пояснениях к основным формам бухгалтерской отчетности. В таком случае она формируется не на счетах бухгалтерского учета, а определяется расчетным путем.

Проблемным вопросом, возникающим при оценке активов организации по справедливой стоимости, является выбор показателя, который наиболее достоверно отражает эту стоимость.

Существует множество подходов к определению справедливой стоимости, а, следовательно, и отражающих ее показателей. Например, выразителем справедливой стоимости может являться при определенных условиях рыночная стоимость, восстановительная стоимость с учетом износа, дисконтированная стоимость и другие виды стоимостей. В зарубежной практике чаще всего наилучшим показателем справедливой стоимости актива признают его рыночную стоимость. Однако данные понятия не уравниваются.

Рыночная стоимость в полной степени соответствует понятию справедливой стоимости только в условиях активного рынка, то есть рынка, на котором цены определяются спросом и предложением, сделки производятся достаточно часто, без принуждения, а участвующие в них стороны не зависят друг от друга. В силу специфики нематериальных активов активный рынок для них практически отсутствует.

Как уже отмечалось, одним из показателей справедливой стоимости может быть дисконтированная стоимость. Использование метода дисконтирования для определения справедливой стоимости активов организации имеет ряд преимуществ.

Во-первых, метод дисконтирования позволяет преодолеть «справедливость» только на момент сделки.

Во-вторых, при его использовании учитывается полезность актива с точки зрения будущих экономических выгод, связанных с владением данным активом.

В-третьих, дисконтированная стоимость менее подвержена колебаниям рыночной конъюнктуры, поскольку базируется на факторах, наиболее полно учитывающих возможные характеристики активов: генерируемых активами денежных потоках во времени и всевозможных рисках.

Расчет дисконтированной стоимости активов в целом осуществляется по известной формуле:

$$PV = \sum_{t=1}^T \frac{FV_t}{(1+d)^t}, \quad (2.3)$$

где PV – текущая (дисконтированная) стоимость нематериального актива; FV_t – ожидаемый денежный поток по оцениваемому нематериальному активу в период t ; T – срок полезного использования нематериального актива; d – ставка дисконтирования.

Учитывая, что нематериальные активы по своему характеру разнородны, представляется, что формулу (2.3) можно использовать не для всех групп, она требует уточнения.

В теории оценочной деятельности для различных нематериальных активов рекомендуется уточнять формулу (2.3). Стоимость объектов авторского права следует рассчитывать с использованием метода «преимущество в прибыли», объектов патентного права – методом «нормы прибыли», средств индивидуализации – с использованием метода «освобождение от роялти», ноу-хау – методом «выигрыша в себестоимости». [39; 40; 127]

Справедливую стоимость программы для ЭВМ как объекта авторского права лучше рассчитать по формуле [39, с. 268]:

$$PV = \sum_{t=1}^T \frac{\Delta\Pi_t}{(1+d)^t}, \quad (2.4)$$

где PV – текущая (дисконтированная) стоимость нематериального актива; $\Delta\Pi_t$ - преимущество в прибыли, возникшее вследствие использования программы для ЭВМ в периоде t ; T – срок полезного использования программы для ЭВМ; d - ставка дисконтирования.

Например, при расчете справедливой стоимости полезной модели как объекта патентного права точнее пользоваться формулой [39, с.191]:

$$PV = \sum_{t=1}^T \frac{Q_t \times C_t \times НП_t}{(1+d)^t} \quad (2.5)$$

где PV – текущая (дисконтированная) стоимость нематериального актива; Q_t - объем продукции, выпускаемый с использованием полезной модели в период t ; C_t – цена единицы продукции в периоде t , $НП_t$ – норма прибыли в периоде t , определяемая по бухгалтерским документам за предшествующие периоды или экспертным методом применительно к той отрасли промышленности, к которой относится полезная модель, T – срок полезного использования полезной модели; d - ставка дисконтирования.

Справедливая стоимость товарного знака как средства индивидуализации рассчитывается по формуле [169, с.322]:

$$PV = \sum_{t=1}^T \frac{Q_t \times C_t \times R_t}{(1+d)^t} \quad (2.6)$$

где PV – текущая (дисконтированная) стоимость нематериального актива; Q_t - объем продукции, выпускаемый с использованием товарного знака в период t ; C_t – цена единицы продукции в периоде t , R_t – размер роялти в периоде t ; T – срок полезного использования товарного знака; d - ставка дисконтирования.

Справедливую стоимость ноу-хау как прочего объекта интеллектуальной собственности можно рассчитать по формуле [99, с.323]:

$$PV = \sum_{t=1}^T \frac{\Delta C_t}{(1+d)^t} \quad (2.7)$$

где PV – текущая (дисконтированная) стоимость нематериального актива; ΔC_t – экономия в себестоимости производства продукции, возникшая вследствие использования ноу-хау в периоде t ; T – срок полезного использования ноу-хау; d – ставка дисконтирования.

В заключение можно сделать вывод, что для определения первоначальной стоимости нематериальных активов в момент их принятия к учету следует применять затратный подход. Использование доходного подхода в бухгалтерском учете допустимо при последующей оценке нематериальных активов, в частности при переоценке и обесценении. Информацию о возможных экономических выгодах, которые могут принести нематериальные активы, оцененные на основе доходного подхода, можно рекомендовать раскрывать в Пояснениях к основным формам отчетности, в частности, в Пояснениях в разделе «Информация о возможной стоимости нематериальных активов». Возможный вариант представления соответствующей информации на условном примере представлен в таблице 2.3.

Организация обладает исключительным правом на программу для ЭВМ. Срок полезного использования – 3 года. Первоначальная стоимость программы – 320 тыс. руб. Преимущество в прибыли, полученное вследствие использования программы для ЭВМ в первый год составит 250 тыс. руб., во второй год 300 тыс.руб., в третий 350 тыс. руб. Ставка дисконтирования – 30 %.

$$PV = 250 / (1+0,3) + 300 / (1+0,3)^2 + 350 / (1+0,3)^3 = 192,5 + 177 + 157,5 = 527 \text{ тыс. руб.}$$

Таблица 2.3

Информация о возможной стоимости нематериальных активов

Виды нематериальных активов по способу обособления	Первоначальная стоимость	Срок полезного использования	Справедливая стоимость
Объекты авторского права и смежных прав - программа для ЭВМ	320 000	3 года	527 000
Объекты патентного права	-	-	-
Средства индивидуализации	-	-	-
Прочие объекты интеллектуальной собственности	-	-	-

Необходимо отметить, что в данном разделе Пояснений следует приводить оценку справедливой стоимости принадлежащих организации нематериальных активов с подробным изложением методики ее расчета.

2.2. Оценка нематериальных активов в процессе их использования

2.2.1. Амортизация нематериальных активов

В процессе использования нематериальных активов в финансово-хозяйственной деятельности организаций их первоначальная стоимость может изменяться. Причины изменения первоначальной стоимости – это начисление амортизации, проведение переоценки и обесценение нематериальных активов.

Важным аспектом изменения стоимости нематериальных активов в процессе их использования является начисление амортизации. Амортизация выполняет следующие экономические функции:

- инвестирование на простое и расширенное воспроизводство,
- денежного возмещения морального износа нематериальных активов,
- формирование затрат на производство и реализацию продукции,
- определение прибыли, подлежащей налогообложению,

- развитие темпов научно-технического прогресса и др.

Постепенная потеря стоимости нематериальных активов отражается в их оценке по остаточной стоимости. Остаточная стоимость представляет собой первоначальную стоимость, уменьшенную на величину амортизационных отчислений. Нематериальные активы показываются в Бухгалтерском балансе по остаточной стоимости.

Следует отметить, что российские нормативно-правовые акты в области бухгалтерского учета не содержат определения амортизации. Согласно МСФО 38 «Нематериальные активы» амортизация - это систематическое распределение амортизируемой суммы нематериального актива на протяжении срока его полезной службы.

Принципиальное различие между российскими и международными стандартами в части вопросов амортизации нематериальных активов состоит в следующем: цель начисления амортизации по принципам МСФО – списать стоимость нематериальных активов в соответствии с полученной выручкой, а по правилам ПБУ – погасить стоимость объекта учета.

В настоящее время существуют следующие проблемные моменты в амортизации нематериальных активов:

- ПБУ 14/2007 создает возможность завышения балансовой стоимости нематериальных активов в результате манипулирования сроком полезного использования в случаях, когда ГК РФ не установлены ограничения по срокам правовой защиты исключительных прав (программы для ЭВМ, секреты производства, коммерческие обозначения);

- затруднен ежегодный обязательный пересмотр сроков полезного использования и способов начисления амортизации ввиду отсутствия унифицированных форм первичных документов.

- в ПБУ 14/2007 отсутствует требование о регулярной проверке на обесценение нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования.

Амортизация нематериальных активов предполагает обязательное решение вопросов о сроке полезного использования и способе начисления амортизации по каждому объекту нематериальных активов.

Под сроком полезного использования понимается период, в течение которого организация предполагает использовать актив с целью получения экономической выгоды или достижения целей создания некоммерческой организации.

Условия определения срока полезного использования нематериальных активов в ПБУ 14/2007 приведены в соответствии нормам Гражданского кодекса РФ. Согласно п. 26 ПБУ 14/2007 срок полезного использования устанавливается или исходя из срока действия исключительных прав и периода контроля над активом, или исходя из ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.

Изложенные условия определения срока полезного использования не конкретизированы по видам нематериальных активов. Следует отметить, что устанавливать срок полезного использования исходя из срока действия исключительных прав и периода контроля над активом можно только по нематериальным активам, имеющим охранные документы (свидетельства, патенты и др.). Их наличие является внешним ограничителем срока полезного использования объекта нематериальных активов, и внутренние факторы принимать во внимание в таком случае не имеет смысла.

Если на объект нематериальных активов у организации нет охранных документов, то срок его полезного использования должен определяться исходя из ожидаемого срока использования актива, в течение которого ор-

ганизация предполагает получать экономические выгоды. Ожидаемый срок использования актива с целью получения экономических выгод, в свою очередь, может быть установлен по количеству продукции или иному натуральному показателю объема работ, ожидаемому к получению в результате использования соответствующего актива. Представляется, что способ определения срока полезного использования по показателю количества продукции или иному натуральному показателю объема работ, ожидаемому к получению, приемлем, в частности, для секрета производства (ноу-хау). В соответствии со ст. 1467 Гражданского кодекса РФ секрет производства (ноу-хау) не подлежит государственной регистрации, исключительное право организации на него действует до тех пор, пока сохраняется конфиденциальность сведений, составляющих его содержание. Например, ООО «Нега» обладает секретом производства крема «Утро». Количество продукции (по подсчетам организации), ожидаемое к получению в результате использования этого ноу-хау, 200 тонн. Такой объем продукции организация может произвести за 3 года. Следовательно, срок полезного использования секрета производства крема «Утро» составит 36 месяцев.

В любом случае, срок полезного использования не может превышать срок деятельности организации.

Необходимо отметить, что ПБУ 14/2007 ограничивает перечень условий определения срока полезного использования нематериальных активов. В МСФО данный перечень несколько шире.

В соответствии с МСФО 38 «Нематериальные активы» помимо условий, приведенных в ПБУ 14/2007 (срок действия исключительных прав; ожидаемый срок использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.), при определении срока полезного использования (службы) нематериального актива принимаются

во внимание: типичный жизненный цикл для актива и публичная информация об оценке сроков полезной службы аналогичных активов; технические, технологические, коммерческие или другие типы устаревания; стабильность отрасли, в которой задействуется актив, и изменения в рыночном спросе на товары или услуги, получаемые от использования этого актива; предполагаемые действия конкурентов или потенциальных конкурентов; уровень затрат на поддержание и обслуживание актива, необходимый для получения будущих экономических выгод от него, а также возможности и намерения организации по достижению этого уровня затрат; зависимость срока полезной службы актива от сроков полезной службы других активов организации.

Нововведением ПБУ 14/2007 является необходимость ежегодного пересмотра срока полезного использования нематериальных активов. Если ожидается существенное увеличение или уменьшение срока полезного использования объекта нематериальных активов, то его следует изменить. Факт пересмотра срока полезного использования объекта нематериальных активов должен быть зафиксирован документально. Унифицированная форма соответствующего документа отсутствует. Его организация должна разрабатывать самостоятельно. Предлагаемый образец акта о пересмотре срока полезного использования нематериальных активов приведен в приложении 1.

Необходимо отметить, что в п. 27 ПБУ 14/2007 говорится только о существенном изменении ожидаемого срока полезного использования, но понятие существенности не раскрывается. В соответствии с п. 17 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденным приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н, и п.1 «Указаний о порядке составления и представления отчетности», утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н, можно установить, что существенным

должно признаваться изменение срока полезного использования нематериальных активов, если без знания о нем заинтересованные пользователи бухгалтерской отчетности не смогут достоверно оценить финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств и это повлияет на их экономические решения.

Корректировки соответствующих показателей, возникшие в связи с пересмотром срока полезного использования нематериальных активов, следует отражать в бухгалтерском учете и отчетности на начало отчетного года в порядке, предусмотренном для отражения изменений в оценочных значениях. Такие корректировки не являются следствием изменения учетной политики, поэтому уточнение сравнительной информации и входящих остатков в «межотчетный период» не производится, прошлые значения амортизации не пересчитываются.

До 2008 года нормативная база российского бухгалтерского учета не содержала порядка отражения изменений в оценочных значениях. Существовало лишь понятие «оценочных значений». В Правиле (стандарте) № 21 «Особенности аудита оценочных значений», утвержденном Постановлением Правительства РФ от 16 апреля 2005 г. № 22, отмечено, что оценочными значениями являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения, а именно: оценочные резервы, амортизационные отчисления, начисленные доходы, отложенные налоговые активы и обязательства, резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности, убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров. В настоящее время порядок отражения в учете и отчетности изменений в оценочных значениях

определен ПБУ 21/2008 «Изменения в оценочных значениях» (далее - ПБУ 21/2008).

В соответствии с п. 2 ПБУ 21/2008 изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности.

На основе анализа ПБУ 14/2007 было выявлено, что изменения в оценочных значениях нематериальных активов могут быть вызваны:

- 1) изменением срока полезного использования;
- 2) изменением способа определения амортизации;
- 3) началом начисления амортизации по нематериальным активам с определенного момента, которые до этого момента признавались объектами с неопределенным сроком полезного использования.

Изменения в оценочных значениях нематериальных активов не оказывают влияния на отчетные данные предыдущих периодов, но приводят к изменению сумм амортизационных отчислений в текущем и последующих периодах. Следовательно, они подлежат признанию в бухгалтерском учете и отчетности перспективно, т.е. уточнение сравнительной информации и входящих остатков в межотчетный период не производится, прошлые значения амортизации не пересчитываются.

Например, ООО «Бета» в начале 2010 г. приняло решение о сокращении срока полезного использования товарного знака. Первоначальный срок полезного использования данного объекта составлял 120 месяцев. На дату пересмотра оценочного значения оставшийся период, в течении которого предполагается использовать нематериальный актив, составляет 60 месяцев. Первоначальная стоимость товарного знака 120 000 руб. Объект

амортизировался в течение 24 месяцев, величина ежемесячной амортизации равнялась 1000 руб. (120 000/120), за время использования актива сумма накопленной амортизации составила 24 000 руб. (1000 x 24 мес.).

После корректировки срока полезного использования значение амортизации товарного знака увеличится с 1000 руб. до 1600 руб. [(120 000 – 24 000)/60]. Данная сумма подлежит признанию в бухгалтерском учете текущего и будущего отчетных периодов:

Дт 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и т.д.

Кт 05 «Амортизация нематериальных активов» - 1600 руб.

Под влиянием рассмотренного изменения оценочного значения корректируются следующие показатели бухгалтерской отчетности:

- остаточная стоимость нематериальных активов, отражаемая в Бухгалтерском балансе и Пояснениях к нему;

- начисленная амортизация нематериальных активов, представленная в Пояснениях к Бухгалтерскому балансу;

- затраты незавершенного производства и, как следствие, в будущем – фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции.

В п. 25 ПБУ 14/2007 отмечено, что если срок полезного использования невозможно надежно определить, нематериальный актив имеет неопределенный срок службы.

Согласно МСФО 38 «Нематериальные активы» нематериальный актив имеет неопределенный (неограниченный) срок полезной службы, если анализ установленных в стандарте факторов указывает на отсутствие предвидимого предела у периода, в течение которого данный актив будет генерировать чистые притоки денежных средств в организацию. Примером нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования может служить товарный знак газеты «Известия». Данный товарный

знак является общеизвестным, а в соответствии со ст. 1508 Гражданского кодекса РФ, правовая охрана общеизвестного товарного знака действует бессрочно.

Представляется целесообразным организациям, имеющим нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования, проводить ежегодную проверку на предмет их обесценения.

Помимо этого, в соответствии с п. 23 ПБУ 14/2007, по нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется, но организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надлежащим образом определить этот срок. Если впоследствии выяснится, что неопределенный срок полезного использования перестал быть таковым, то устанавливается определенный срок для данного актива и способ его амортизации.

Дискуссионным представляется условие ПБУ 14/2007 о зависимости начисления амортизации от организационно-правовой формы предприятия.

Погашать стоимость объекта нематериальных активов посредством начисления амортизации могут лишь коммерческие организации. Некоммерческие организации в соответствии с п. 24 ПБУ 14/2007 амортизацию по нематериальным активам не начисляют. На наш взгляд, невозможность начисления амортизации по нематериальным активам некоммерческих организаций, которые они одновременно используют в коммерческой деятельности, может привести к искажению финансовых результатов от этой деятельности.

Как уже отмечалось, амортизация зависит от способа определения амортизационных отчислений. Коммерческие организации в соответствии с п. 28 ПБУ 14/2007 могут начислять амортизацию одним из трех спосо-

бов: линейным, уменьшаемого остатка и списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

При *линейном способе* начисления амортизации ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется исходя из фактической (первоначальной) стоимости объекта нематериальных активов и срока его полезного использования. В случае переоценки нематериального актива вместо фактической (первоначальной) для расчета амортизационных отчислений принимается текущая рыночная стоимость (пп. «а» п. 29 ПБУ 14/2007).

В соответствии с п. 25 ПБУ 14/2007 определение срока полезного использования нематериальных активов происходит в месяцах, что способствует упрощению расчета ежемесячной суммы амортизационных отчислений, так как отпадает необходимость определения нормы амортизации.

Пример 1. Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива – 120 000 руб., установленный организацией срок полезного использования – 120 месяцев. Следовательно, сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит:

$$120\ 000 \text{ руб.} : 120 \text{ мес.} = 1000 \text{ руб.}$$

Необходимо обратить внимание, что порядок расчета величины ежемесячной суммы амортизационных отчислений при применении *способа уменьшаемого остатка* немного отличается от редакции ПБУ 14/2000. В соответствии с п.29 ПБУ 14/2007 сумма амортизационных отчислений рассчитывается по формуле:

$$A_{\text{мес.}} = OS_{\text{на нач.}} \times K / СПИ_{\text{ост.}} \quad (2.8)$$

где $A_{\text{мес.}}$ – ежемесячная сумма амортизационных отчислений,

$OS_{\text{на нач.}}$ – остаточная стоимость нематериального актива на начало месяца,

K – установленный организацией коэффициент (не выше 3),

СПИ_{ост.} – оставшийся срок полезного использования в месяцах.

Таким образом, чем выше коэффициент, тем большая часть стоимости нематериального актива будет списана в первые месяцы его использования. Коэффициент, равный 1, вообще приравнивает способ уменьшаемого остатка к линейному способу начисления амортизации.

Порядок начисления амортизации способом уменьшаемого остатка, приведенный в ПБУ 14/2007, позволяет полностью списать первоначальную стоимость нематериального актива.

Пример 2. В продолжение примера 1, допустим, что коэффициент ускорения, принятый в организации равен 3. Расчет суммы амортизационных отчислений объекта нематериальных активов представлен в таблице 2.4:

Таблица 2.4

Расчет суммы амортизационных отчислений способом уменьшаемого остатка

Месяц	Остаточная стоимость на начало отчетного периода (руб.)	Коэффициент ускорения	Оставшийся срок полезного использования (мес.)	Сумма амортизации (руб.) гр. 2×гр.3/гр.4	Остаточная стоимость на конец отчетного периода (руб.) гр. 2 – гр.5
1	2	3	4	5	6
I	120 000, 00	3	120	3000, 00	117 000, 00
II	117 000, 00	3	119	2949, 60	114 050, 40
III	114 050, 40	3	118	2899, 59	111 150, 81
IV	111 150, 81 и т.д.	3	117	2850, 02	108 300, 79

Сумма амортизационных отчислений при использовании *способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)* определяется по формуле:

$$A_{\text{мес.}} = V \times \text{ПС} / \text{ПО} \quad (2.9)$$

где $A_{\text{мес.}}$ – ежемесячная сумма амортизационных отчислений,

V – натуральный показатель объема продукции (работ) за месяц,

ПС – фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива,

ПО – предполагаемый объем продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Пример 3. В продолжение примера 1, допустим, что предполагаемый объем продукции за весь срок полезного использования нематериального актива составляет 1 000 000 единиц. Расчет суммы амортизационных отчислений объекта нематериальных активов представлен в таблице 2.5:

Таблица 2.5

Расчет суммы амортизационных отчислений способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)

Месяц	Остаточная стоимость на начало отчетного периода (руб.)	Предполагаемый объем продукции (шт.)	Фактический объем производства продукции (шт.)	Сумма амортизации (руб.) гр.4× гр.2/гр.3	Остаточная стоимость на конец отчетного периода (руб.) гр. 2 – гр.5
1	2	3	4	5	6
I	120 000, 00	1 000 000	8 350	1 002	118 998, 00
II	118 998, 00	1 000 000	8 100	972	118 026, 00
III	118 026, 00	1 000 000	8 550	1 026	117 000,00
IV	117 000, 00 и т.д.	1 000 000	8 650	1 038	115 962, 00

Организации самостоятельно выбирают способ амортизации каждого объекта нематериальных активов исходя из расчета ожидаемого потребления будущих экономических выгод (дохода) от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. Если точный расчет потребления экономических выгод от использования нематериальных активов составить не удастся, то амортизация начисляется линейным способом.

Представляется, что избираемый метод амортизации по возможности должен соответствовать сущности экономических выгод, получаемых ор-

ганизацией от использования нематериального актива. Например, если нематериальный актив используется непосредственно в процессе производства продукции, то необходимо связать величины амортизационных отчислений с показателями выпуска продукции. Если же способность такого актива приносить прибыль связана с его использованием в управленческих нуждах, то целесообразно использовать линейный метод.

Необходимо обратить внимание, что согласно с п. 30 ПБУ 14/2007 кроме срока полезного использования, ежегодно следует пересматривать способ начисления амортизации по нематериальным активам. При этом необязательно результатом пересмотра должно быть изменение применяемого способа. Способ начисления амортизации может быть оставлен прежним, однако сам факт пересмотра должен быть зафиксирован документально. Унифицированная форма соответствующего документа отсутствует. Его организация должна разрабатывать самостоятельно. Предлагаемый образец акта о пересмотре способа определения амортизации по нематериальным активам приведен в приложении 2.

Корректировки оценочных значений, возникшие в связи с изменением способа определения амортизации, показываются в учете в порядке, предусмотренном для отражения изменений в оценочных значениях согласно ПБУ 21/2008.

ПБУ 14/2007 не предусматривает приостановление начисления амортизации по нематериальным активам в течение срока полезного использования ни при каких условиях.

Начисление амортизации по объекту нематериальных активов начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету. Амортизация начисляется до полного погашения стоимости либо списания нематериального актива с бухгалтерского учета и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного

погашения стоимости или списания актива с бухгалтерского учета. Суммы амортизационных отчислений по объекту нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся. Начисление амортизации по нематериальным активам происходит независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Отражение начисленных сумм амортизационных отчислений в бухгалтерском учете осуществляется на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». Ежемесячно начисленные суммы амортизационных отчислений оформляются бухгалтерской записью:

Дт 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и т.д.

Кт 05 «Амортизация нематериальных активов».

В соответствии с п. 41 ПБУ 14/2007 в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций должны быть обязательно отражены следующие показатели, связанные с амортизацией нематериальных активов: сумма начисленной амортизации по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования; фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования; факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования нематериальных активов, с выделением существенных.

В бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций следует указать оставшиеся сроки полезного использования нематериальных активов.

2.2.2. Переоценка и обесценение нематериальных активов

Кроме амортизации в процессе использования уточнение первоначальной стоимости нематериальных активов может происходить в резуль-

тате переоценки и обесценения. Предоставление организациям права изменять стоимость активов является важным новшеством в методике бухгалтерского учета нематериальных активов, зафиксированным в ПБУ 14/2007.

Проведение переоценки нематериальных активов не является обязательным требованием: способ оценки нематериальных активов – по фактической (первоначальной) или переоцененной стоимости – выбирается организацией самостоятельно и в обязательном порядке отражается при формировании учетной политики.

Корректировка стоимости нематериального актива в результате его переоценки отражается в порядке, предусмотренном для отражения изменений оценочных значений (п. 2 ПБУ 21/2008). При этом указанное изменение оценочного значения будет рассматриваться как изменение, непосредственно влияющее на величину капитала организации (п. 5 ПБУ 21/2008).

Согласно п. 17 ПБУ 14/2007 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости.

Проблемным моментом является определение текущей рыночной стоимости. Согласно п. 17 ПБУ 14/2007 текущая рыночная стоимость должна определяться исключительно по данным активного рынка нематериальных активов.

Определение «активного рынка» в тексте ПБУ 14/2007 отсутствует, прямой отсылки к какому-либо нормативно-правовому акту нет. В IAS 36 «Обесценение активов» приводится следующее определение активного рынка. Активный рынок - это рынок, где соблюдаются все нижеперечисленные условия:

- 1) объекты сделок на рынке являются однородными;

2) обычно в любое время могут быть найдены желающие совершить сделку продавцы и покупатели;

3) информация о ценах является общедоступной.

Следует отметить, что определение текущей рыночной стоимости только по данным активного рынка нематериальных активов содержит ряд трудностей. Так, например, товарные знаки фирм-конкурентов также могут иметь разную стоимость в зависимости от средств, вложенных в рыночный имидж продукта. А активный рынок для такого объекта нематериальных активов как «ноу-хау» вообще не существует. Ведь как можно использовать рыночную стоимость прав на секреты производства одной компании для переоценки прав на секреты производства другой.

Из-за того, что для уникальных нематериальных активов активный рынок практически отсутствует, многие виды таких активов просто не могут быть переоценены.

На наш взгляд, целесообразнее было бы определять текущую рыночную стоимость объекта нематериальных активов при переоценке на основе данных заключения независимого оценщика или самостоятельно с использованием доходного подхода, описанного в § 2.1.

Согласно ПБУ 14/2007, если организация однажды примет решение переоценивать активы, в последующем ей придется проводить переоценку регулярно. Это нужно для того, чтобы стоимость, по которой объекты отражают в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Учитывая, что при проведении переоценки нематериальных активов остаточная стоимость активов не должна существенно отличаться от их текущей рыночной стоимости, техника отражения результатов такой переоценки предусматривает пересчет не исторической (а также измененной впоследствии) стоимости активов, а их остаточной стоимости. При этом

величина накопленной амортизации по таким нематериальным активам не изменяется.

Одним из сложных вопросов в бухгалтерском учете нематериальных активов является отражение результатов переоценки нематериальных активов на счетах.

Согласно п. 21 ПБУ 14/2007 сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки отражается на счете 83 «Добавочный капитал» с открытием к нему субсчета 1 «Переоценка нематериальных активов», сумма уценки – на счете 91 «Прочие доходы и расходы». При этом сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов. Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Порядок переоценки нематериальных активов можно рекомендовать оформлять корреспонденциями счетов, схематично представленными на рис. 2.1.

Переоценка объекта нематериальных активов проводится впервые

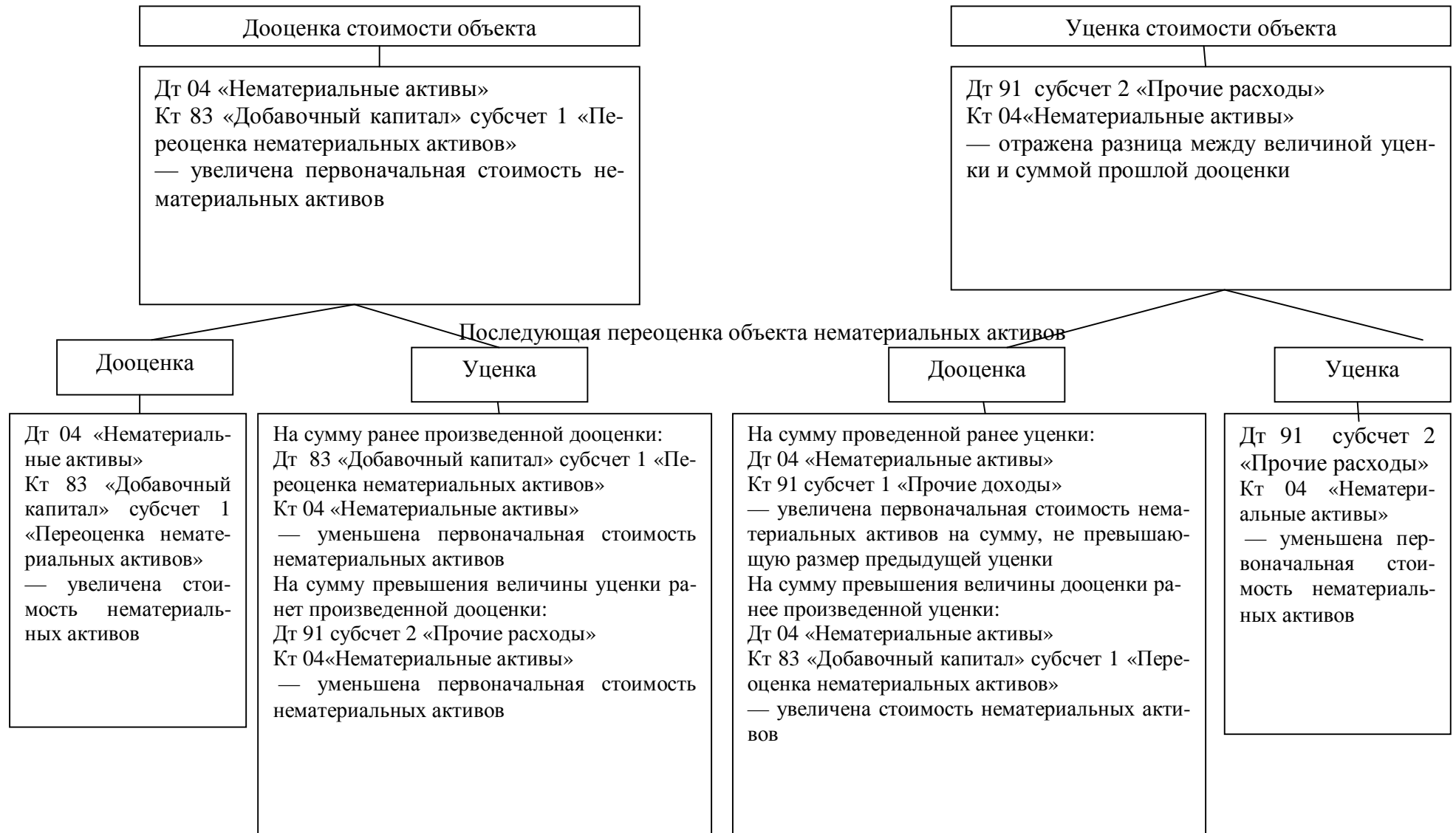


Рис. 2.1. Схема отражения результатов переоценки нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета

Как уже было отмечено, изменение первоначальной стоимости нематериальных активов допускается кроме переоценки и в случае обесценения нематериальных активов. Возможность проверки на обесценение для нематериальных активов впервые введена ПБУ 14/2007. Сама процедура проведения обесценения в ПБУ 14/2007 не описана, российский стандарт содержит лишь прямую отсылку к МСФО.

На наш взгляд, организациям ежегодно следует проверять объекты нематериальных активов на наличие признаков обесценения, а при появлении факта обесценения - проводить уценку нематериальных активов.

В соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов» существуют внешние и внутренние признаки обесценения. При этом внешними признаками обесценения являются:

- рыночная стоимость актива уменьшается скорее, чем просто от нормального использования;
- значительные неблагоприятные изменения в экономике, законодательстве;
- увеличение процентных ставок;
- балансовая стоимость чистых активов организации превышает ее рыночную капитализацию.

К внутренним признакам обесценения относятся:

- есть доказательства устаревания или физического повреждения актива;
- компания меняет степень и способ использования актива;
- внутренняя отчетность показывает, что экономические результаты использования актива хуже прогнозируемых.

Кроме того, независимо от наличия признаков обесценения компания должна ежегодно тестировать на обесценение нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования.

При наличии любого из названных признаков обесценения остаточная стоимость нематериальных активов, подвергшихся обесценению, должна быть уменьшена до справедливой стоимости.

При превышении балансовой стоимости активов их справедливой стоимости актив рассматривается как обесцененный. В этом случае организация признает убыток от обесценения актива.

Убыток от обесценения актива равен величине, на которую балансовая стоимость актива превышает его справедливую стоимость. Убыток от обесценения должен быть признан в отчете о прибылях и убытках как расход.

Следует отметить, что обесценение для формирования информации о нем в учете должно быть документально подтверждено. В настоящее время нет методических указаний о документальном оформлении и порядке отражения в учете обесценения нематериальных активов. Для определения действительной суммы убытка от состоявшегося обесценения объекта нематериальных активов рекомендуется создавать внутрихозяйственную комиссию. В обязанности комиссии входит составление и представление руководителю организации акта обесценения нематериальных активов. В ходе исследования разработана форма «Акта об обесценении нематериальных активов» (см. приложение 3).

Убыток от обесценения нематериальных активов признается в отчете о прибылях и убытках, но лишь в части превышения ранее отраженного прироста стоимости активов в результате их переоценки. Выявленные убытки от обесценения нематериальных активов подлежат отражению на счете 91 «Прочие доходы и расходы» с одновременным уменьшением отражаемой на счете 04 стоимости обесценившихся активов.

2.3. Бухгалтерский учет операций, связанных с наличием и использованием нематериальных активов

2.3.1. Бухгалтерский учет операций по поступлению нематериальных активов

Для формирования информации о нематериальных активах в бухгалтерском учете, кроме оценки, важны документальное оформление, отражение хозяйственных операций с нематериальными активами на счетах и итоговое обобщение данных в бухгалтерской отчетности.

Правильное и полное оформление всех необходимых первичных документов важно потому, что они являются основанием для отражения соответствующих записей на счетах бухгалтерского учета и придают юридическую силу учетно-отчетной информации.

Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» предусмотрен только один документ для учета нематериальных активов - карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1). Карточку учета нематериальных активов (форма № НМА-1) оформляют в одном экземпляре на каждый инвентарный объект.

Другие формы первичных учетных документов для оформления операций с нематериальными активами Госкомстатом России не утверждены.

По мере создания или поступления нематериальных активов и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к внутрихозяйственному использованию в запланированных целях, нематериальные активы следует принимать к учету на основании «Акта о приеме нематериальных активов». Данная форма разработана нами и представлена в приложении 4.

Как известно, для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов организации Планом счетов предназначен счет 04 «Нематериальные активы». Инструкцией по применению Плана счетов предусматривается открытие субсчетов к счету 04 «Нематериальные активы», однако их перечень не конкретизирован. Вследствие разнообразия состава нематериальных активов, различий в использовании нематериальных активов в хозяйственной деятельности организаций нами предлагается следующий порядок открытия субсчетов и счетов третьего порядка к счету 04 «Нематериальные активы».

Открытие счетов второго порядка (субсчетов) предлагается осуществлять в соответствии с классификационным признаком - использование в хозяйственной деятельности:

04-1 «Нематериальные активы, предназначенные для собственного использования»

04-2 «Нематериальные активы, переданные по лицензионному договору»

04-3 «Нематериальные активы, переданные по договору коммерческой концессии».

Такой подход позволит получить информацию, необходимую для оценки экономических выгод от внутрихозяйственного и коммерческого использования нематериальных активов.

Счета третьего порядка предлагается открывать в соответствии с классификационным признаком – способ обособления объектов:

04 ... - 1 «Объекты авторского права и смежных прав»

04 ... - 2 «Объекты патентного права»

04 ... - 3 «Средства индивидуализации»

04 ... - 4 «Прочие объекты нематериальных активов»

Это позволит получить информацию, необходимую для анализа структуры нематериальных активов, для раскрытия в Пояснениях.

Предлагаемая система кодировки счетов не является исчерпывающей, она может быть детализирована до уровня аналитического учета путем применения других классификационных признаков, путем уточнения варианта оценки, срока полезного использования, источника поступления, выбытия и др. Например, к счету 04-1-2 «объект патентного права, предназначенный для внутрихозяйственного использования» могут быть открыты дополнительно аналитические счета – полезная модель, срок полезного использования 10 лет, подлежит амортизации, создана внутри организации.

Объекты нематериальных активов могут поступать в организацию по следующим направлениям: 1) создание внутри организации, 2) приобретение за плату, 3) внесение в счет вклада в уставный (складочный) капитал, уставный фонд, паевой фонд организации, 4) по договору дарения, 5) приватизация государственного и муниципального имущества, 6) по договору, предусматривающему исполнение обязательств неденежными средствами.

Принятие объектов нематериальных активов к учету отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы». Конкретный порядок записей на счетах бухгалтерского учета зависит от пути поступления нематериальных активов и представлен в таблицах 2.6, 2.7, 2.8, 2.9, 2.10.

Таблица 2.6

**Корреспонденция счетов при создании нематериального актива
внутри организации**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Отражены расходы, связанные с созданием нематериальных активов: — материальные расходы; — расходы на оплату труда; — прочие расходы.	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	10, 70, 02, 76 и др.
Отражена задолженность за информационные и консультационные услуги, связанные с созданием нематериального актива	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	60,76
Отражена сумма НДС, уплаченная организациям за предоставленные информационные и консультационные услуги, связанные с созданием нематериального актива	19, субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»	60, 76
Отражена сумма регистрационных сборов, патентных пошлин и иных аналогичных платежей, произведенных в связи с созданием нематериального актива	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	60, 76
Отражена оплата информационных и консультационных услуг, связанных с созданием нематериального актива	60, 76	50, 51, 52
Отражена уплата регистрационных сборов, патентных пошлин и иных аналогичных платежей, произведенных в связи с созданием нематериального актива	76	50,51,52
Принят к бухгалтерскому учету нематериальный актив созданный силами организации	04	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»
Принят к вычету НДС, уплаченный специализированным организациям	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»	19, субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»

Таблица 2.7

**Корреспонденция счетов при приобретении
нематериального актива за плату**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена задолженность продавцу нематериального актива в соответствии с заключенным договором	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	60, 76
Отражена сумма НДС, уплаченная продавцу нематериального актива	19, субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»	60, 76
Отражена задолженность за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	60, 76
Отражена сумма НДС, уплаченная организациям за предоставленные информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива	19, субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»	60, 76
Отражена сумма вознаграждения, уплаченного посреднической организации, через которую приобретен нематериальный актив	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	60, 76
Отражена сумма НДС, уплаченная специализированным организациям за услуги, связанные с приобретением нематериального актива	19, субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»	60, 76
Отражена сумма регистрационных сборов, таможенных и патентных пошлин и иных аналогичных платежей, произведенных в связи с приобретением нематериального актива	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	76
Отражена оплата стоимости нематериального актива в соответствии с заключенным договором; информационных и консультационных услуг, связанных с его приобретением; вознаграждения посреднической организации, через которую приобретен нематериальный актив	60,76	50,51,52
Отражена уплата регистрационных сборов, таможенных и патентных пошлин и иных аналогичных платежей, произведенных в связи с приобретением нематериального актива	76	50, 51, 52

Отражены дополнительные расходы на приведение приобретенных нематериальных активов в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях: — материальные расходы; — расходы на оплату труда; - ЕСН; — прочие расходы.	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	10, 70, 69, 02, 76-..
Принят к бухгалтерскому учету нематериальный актив, приобретенный за плату	04	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»
Принят к вычету НДС, уплаченный продавцу нематериального актива, специализированным и посредническим организациям	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»	19, субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»

Таблица 2.8

Корреспонденция счетов при внесении нематериального актива в счет вклада в уставный (складочный) капитал, уставный фонд, паевой фонд организации

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена согласованная стоимость нематериального актива, внесенного в качестве вклада в уставный (складочный) капитал	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	75, субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»
Отражена сумма регистрационных сборов, патентных пошлин и иных аналогичных платежей, произведенных в связи с получением нематериального актива в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	76
Отражена уплата регистрационных сборов, патентных пошлин и иных аналогичных платежей, произведенных в связи с получением нематериального актива в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации	76	50, 51, 52
Принят к бухгалтерскому учету нематериальный актив, полученный в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации	04	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»

Следует обратить внимание, что согласно п. 2 ст.15 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», что при номинальной стоимости доли участника, оплачиваемой не денежными средствами, а имуществом или имущественными правами, более 200 МРОТ такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком. Причем стоимость оплачиваемой таким образом доли не может превышать величины, названной оценщиком.

Таблица 2.9

Корреспонденция счетов при принятии к бухгалтерскому учету нематериального актива по договору дарения

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена текущая рыночная стоимость нематериального актива, полученного по договору дарения	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	98, субсчет 2 «Безвозмездные поступления»
Отражена сумма регистрационных сборов, патентных пошлин и иных аналогичных платежей, произведенных в связи с получением нематериального актива по договору дарения	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	76
Отражена уплата регистрационных сборов, патентных пошлин и иных аналогичных платежей, произведенных в связи получением нематериального актива по договору дарения	76	50, 51, 52
Принят к бухгалтерскому учету нематериальный актив, полученный по договору дарения	04	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»

Существует запрет дарения между коммерческими организациями за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает пяти установленных законом минимальных размеров оплаты труда (ст. 575 ГК РФ).

Необходимо обратить внимание, что поступление объекта нематериальных активов в результате приватизации государственного и муниципального имущества, впервые выделено в ПБУ 14/2007. При организации учета объекта нематериальных активов, поступившего указанным путем, возникают сложности, связанные с противоречием в законодательстве. В частности, в ПБУ 14/2007 определено, «фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, принятого к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования» (п.12 ПБУ 14/2007).

Однако сам порядок оценки в ПБУ 14/2007 не приводится. Ссылки на конкретные документы, в которых такой порядок описан, также отсутствуют. В этой связи нам представляется, что необходимо воспользоваться нормами Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденных Приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н (далее Приказ № 44н).

Согласно п. 43 Приказа № 44н «вступительная бухгалтерская отчетность организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, составляется путем переноса показателей заключительной бухгалтерской отчетности организации, реорганизуемой в форме преобразования. Начисление амортизации по основным средствам, доходным вложениям в материальные ценности и нематериальным активам организацией, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, производится исходя из сроков полезного использования, установленных реорганизованной организацией (правопродшественником) при принятии этих объектов к бухгалтерскому учету в соответствии с действующими нормативными актами».

Из приведенных норм следует, что учет нематериальных активов будет продолжен правопреемником в том же порядке, что и у правопреемника, так, как будто никакой передачи с баланса на баланс и не производилось. Соответственно, дополнительные бухгалтерские записи при данном виде поступления не производятся.

В то же время в соответствии с п. 15 ПБУ 14/2007 в фактическую (первоначальную) стоимость нематериальных активов, в том числе и полученных в результате приватизации, включаются расходы, поименованные в п. п. 8 и 9 Положения, если такие расходы необходимы для создания условий, в которых актив может использоваться в запланированных целях. Налицо коллизия норм Методических указаний по реорганизации и ПБУ 14/2007.

Представляется, что в самом механизме реорганизации путем преобразования заложен ответ на вопрос, какая из норм должна применяться. Преобразование не приостанавливает фактической деятельности организации. В этой связи нематериальные активы используются правопреемником в том же режиме, в котором они использовались правопреемником. Поэтому никаких дополнительных расходов для приведения объекта в состояние, пригодное к использованию, возникнуть не должно, и надо констатировать, что п. 15 ПБУ 14/2007 просто некорректен. Он может применяться к п. п. 11, 13, 14, но не применим к п. 12 ПБУ 14/2007.

Таблица 2.10

Корреспонденция счетов при поступлении нематериальных активов по договору, предусматривающему исполнение обязательств неденежными средствами

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена стоимость нематериального актива, полученного по договору, предусматривающему исполнение обязательств неденежными средствами	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных	60, 76

	активов»	
Отражена сумма НДС, указанная в счете-фактуре, выставленном контрагентом по сделке	19, субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»	60,76
Отражена сумма регистрационных сборов, патентных пошлин и иных аналогичных платежей, произведенных в связи с получением нематериального актива по договору, предусматривающему исполнение обязательств неденежными средствами	08, субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	76
Отражена уплата регистрационных сборов, патентных пошлин и иных аналогичных платежей, произведенных в связи с получением нематериального актива по договору, предусматривающему исполнение обязательств неденежными средствами	76	50,51,52
Произведен зачет долга	60,76	62
Принят к вычету НДС	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»	19, субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»

2.3.2. Бухгалтерский учет операций по выбытию нематериальных активов

Стоимость нематериального актива, выбывающего или не способного приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Возможные ситуации, в которых происходит выбытие нематериальных активов, перечислены в абзаце 2 пункта 34 ПБУ 14/2007. В частности, выбытием нематериальных активов может быть

- прекращение срока действия исключительных прав на объект (например, при истечении срока действия свидетельства на товарный знак);
- передача по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

- передача в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд;
- передача по договору дарения;
- прекращение использования вследствие морального износа.

Приведенный перечень возможных путей выбытия нематериальных активов, согласно ПБУ 14/2007, носит открытый характер.

Как уже было отмечено, унифицированные формы документов для отражения операций по выбытию нематериальных активов отсутствуют. В этой связи нами разработан «Акт о выбытии нематериальных активов» (см. приложение 5). На основании Акта о выбытии нематериальных активов осуществляются бухгалтерские записи операций по списанию нематериальных активов во всех перечисленных выше случаях.

Списанию с бухгалтерского учета подлежит как стоимость нематериального актива, так и сумма начисленной амортизации. По общему правилу доходы и расходы, возникшие в результате выбытия нематериального актива, учитываются в составе прочих доходов и расходов в отчетном периоде, к которому они относятся. При этом дата списания нематериального актива соответствует дате признания дохода или расхода в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации, что соответствует МСФО. Конкретный порядок записей на счетах бухгалтерского учета зависит от пути выбытия нематериальных активов и представлен в таблицах 2.11, 2.12, 2.13, 2.14, 2.15.

Таблица 2.11

**Корреспонденция счетов при выбытии нематериального актива
в связи с прекращением срока действия исключительных прав**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма накопленной к моменту списания нематериального актива амортизации	05	04
Отражена остаточная стоимость нематериального актива	91, субсчет 2 «Прочие расходы»	04
Отражен убыток от списания нематериального актива	99	91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Таблица 2.12

**Корреспонденция счетов при передаче нематериального актива
по договору об отчуждении исключительного права**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Получена оплата по договору об отчуждении исключительного права на нематериальный актив	50, 51, 52	62,76
Отражена в составе прочих доходов выручка по договору об отчуждении исключительного права на нематериальный актив	60,76	91, субсчет 1 «Прочие доходы»
Начислен НДС с выручки от продажи нематериального актива	91, субсчет 2 «Прочие расходы»	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС», 76 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

Отражена сумма накопленной к моменту списания нематериального актива амортизации	05	04
Отражена остаточная стоимость отчужденного нематериального актива	91, субсчет 2 «Прочие расходы»	04
Отражена задолженность по НДС по оплаченному договору об отчуждении исключительного права на нематериальный актив	76, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»
Отражен финансовый результат по договору уступки исключительных прав на нематериальный актив: — прибыль — убыток	91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» 99	99 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Следует отметить, что в соответствии со ст. 1234 ГК РФ по договору об отчуждении исключительного права одна сторона (правообладатель) передает или обязуется передать принадлежащее ей исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации в полном объеме другой стороне (приобретателю). Договор об отчуждении исключительного права заключается в письменной форме и подлежит государственной регистрации. По договору об отчуждении исключительного права приобретатель обязуется уплатить правообладателю предусмотренное договором вознаграждение.

Таблица 2.13

Корреспонденция счетов при передаче нематериального актива в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма накопленной к моменту списания нематериального актива амортизации	05	04

Отражена остаточная стоимость переданного в уставный (складочный) капитал другой организации нематериального актива	91, субсчет 2 «Прочие расходы»	04
Отражена сумма вклада в соответствии с учредительными документами	58 91, субсчет 2 «Прочие расходы»	91, субсчет 1 «Прочие доходы» 58
Отражены расходы, связанные с передачей нематериального актива в уставный (складочный) капитал другой организации	91, субсчет 2 «Прочие расходы»	76
Отражен финансовый результат по передаче исключительных прав на нематериальный актив в уставный (складочный) капитал другой организации: — прибыль — убыток	99	99 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Нематериальные активы могут быть переданы юридическим и физическим лицам на безвозмездной основе. При этом необходимо учитывать положения п. 4 ст. 575 ГК РФ, согласно которым не допускается дарение, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает пяти установленных законом минимальных размеров оплаты труда, в отношениях между коммерческими организациями.

Таблица 2.14

Корреспонденция счетов при выбытии нематериальных активов в связи с их безвозмездной передачей

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма накопленной к моменту списания нематериального актива амортизации	05	04
Отражена остаточная стоимость безвозмездно переданного нематериального актива	91, субсчет 2 «Прочие расходы»	04
Отражена сумма НДС, начисленная с рыночной стоимости передаваемого безвозмездно нематериального актива	91, субсчет 2 «Прочие расходы»	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

Отражены расходы, связанные с безвозмездной передачей нематериального актива	91, субсчет 2 «Прочие расходы»	76
Отражен финансовый результат по безвозмездной передаче исключительных прав на нематериальный актив: — прибыль — убыток	91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» 99	99 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Нематериальные активы могут прийти в негодность в связи с их моральным износом. В этом случае, для определения целесообразности дальнейшего использования нематериальных активов, а также для оформления документации на их списание приказом руководителя организации создается специальная комиссия, в состав которой входят представители администрации, работники бухгалтерии, а также специалисты, способные оценить нематериальный актив.

Результаты принятого комиссией решения отражаются в «Акте о выбытии нематериальных активов». Данные результатов списания вносятся также в карточку учета нематериальных активов (форма № НМА-1), после чего карточка закрывается и хранится в архиве организации в течение пяти лет.

Таблица 2.15

Корреспонденция счетов при выбытии нематериального актива вследствие морального износа

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма накопленной к моменту списания нематериального актива амортизации	05	04
Отражена остаточная стоимость выбывшего нематериального актива	91, субсчет 2 «Прочие расходы»	04
Отражен убыток от списания нематериального актива	99	91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

2.3.3. Бухгалтерский учет операций, связанных с предоставлением права на использование нематериальных активов

Как уже было отмечено, существуют два варианта использования нематериальных активов в деятельности организации – это внутрихозяйственное и коммерческое. Коммерческое направление использования нематериальных активов – это передача права пользования объектами на основании лицензионных договоров (ст. 1235 ГК РФ) и договоров коммерческой концессии (ст. 1027 ГК РФ).

В соответствии со ст. 1235 ГК РФ лицензионный договор - это договор, по которому одна сторона - обладатель исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (лицензиар) предоставляет или обязуется предоставить другой стороне (лицензиату) право использования такого результата или такого средства в предусмотренных договором пределах.

Лицензионные договоры на использование различных объектов нематериальных активов имеют особенности. Условия относительно государственной регистрации и формы лицензионных договоров, а также возможности применения различных видов лицензионных договоров систематизированы в таблице 2.16.

Таблица 2.16

Особенности лицензионных договоров о предоставлении прав использования объектами нематериальных активов

Объекты нематериальных активов	Государственная регистрация договора	Форма договора	Открытая лицензия	Принудительная лицензия	Договор присоединения
Произведения науки, литературы, искусства	Не требуется	Письменная или устная	-	-	-
Программы для ЭВМ	Требуется, если сам объект зарегистрирован	Письменная	-	-	Допускается
Базы данных	Требуется,	Письмен-	-	-	Допус-

	если сам объект зарегистрирован	ная			кается
Исполнения, фонограммы, сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач	Не требуется	Письменная	-	-	-
Изобретения, полезные модели, промышленные образцы	Обязательна	Письменная	Допускается	Допускается	-
Селекционные достижения	Обязательна	Письменная	Допускается	Допускается	-
Топологии интегральных микросхем	Требуется, если сам объект зарегистрирован	Письменная	-	-	-
Секреты производства (ноу-хау)	Не требуется	Письменная	-	-	-
Товарные знаки и знаки обслуживания	Обязательна	Письменная	-	-	-

Из таблицы 2.16 видно, что на большинство нематериальных активов лицензионный договор заключается в письменной форме. Исключение составляет договор о предоставлении права использования произведения в периодическом печатном издании. Такой договор может быть заключен и в устной форме.

По общему правилу лицензионный договор подлежит государственной регистрации. В случаях, когда результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации подлежит государственной регистрации, предоставление права использования такого результата или такого средства по договору также подлежат государственной регистрации (например, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем). Несоблюдение письменной формы или требования о государст-

венной регистрации влечет за собой недействительность лицензионного договора.

Можно выделить несколько видов лицензионных договоров:

- исключительная лицензия;
- простая (неисключительная) лицензия;
- открытая лицензия (возможна для изобретения, полезной модели, промышленного образца, селекционного достижения);
- принудительная лицензия (возможна для изобретения, полезной модели или промышленного образца);
- договор присоединения (для программ для ЭВМ и баз данных).

В зависимости от объема передаваемых прав лицензия может быть исключительной либо неисключительной. Первая предполагает, что в течение определенного времени результат интеллектуальной деятельности использует только одно лицо, получившее лицензию. Вторая - что право на использование результата интеллектуальной деятельности может быть передано по лицензионным договорам нескольким лицам. Четвертая часть ГК РФ содержит условие о том, что если лицензионным договором не предусмотрено иное, лицензия предполагается простой (неисключительной).

Лицензиат может выдавать сублицензии на результат интеллектуальной деятельности, но только в том случае, если это право закреплено лицензионным договором.

Открытая лицензия — это оферта, заявление патентообладателя о возможности предоставить право использования изобретения, полезной модели, промышленного образца, селекционного достижения любому лицу (ст. 1368, 1429 ГК РФ). Размещение такого заявления не является предоставлением права. Если какое-либо лицо выразит желание принять данное предложение, правообладатель обязан заключить с ним договор на условиях простой (неисключительной) лицензии.

Заключение лицензионных договоров о предоставлении права использования программы для ЭВМ или базы данных допускается путем заключения каждым пользователем с соответствующим правообладателем договора присоединения, условия которого изложены на приобретаемом экземпляре таких программы или базы данных либо на упаковке этого экземпляра. Начало использования таких программы или базы данных пользователем, как оно определяется этими условиями, означает его согласие на заключение договора.

Если изобретение или промышленный образец не используется либо недостаточно используется патентообладателем в течение четырех лет со дня выдачи патента, а полезная модель - в течение трех лет со дня выдачи патента, что приводит к недостаточному предложению соответствующих товаров, работ или услуг на рынке, любое лицо, желающее и готовое использовать такие изобретение, полезную модель или промышленный образец, при отказе патентообладателя от заключения с этим лицом лицензионного договора на условиях, соответствующих установившейся практике, вправе обратиться в суд с иском к патентообладателю о предоставлении принудительной простой (неисключительной) лицензии на использование на территории РФ изобретения, полезной модели или промышленного образца. Если патентообладатель не докажет, что неиспользование или недостаточное использование им изобретения, полезной модели или промышленного образца обусловлено уважительными причинами, суд принимает решение о предоставлении лицензии. Суммарный размер платежей за такую лицензию должен быть установлен в решении суда не ниже цены лицензии, определяемой при сравнимых обстоятельствах.

Помимо лицензионного договора, права на использование результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации могут быть переданы по договору коммерческой концессии.

Коммерческая концессия является новым правовым институтом для гражданского права Российской Федерации. Отношения коммерческой концессии были урегулированы в российском законодательстве только с принятием части второй Гражданского кодекса РФ (в 1996 г.). Согласно ст. 1027 ГК РФ по договору коммерческой концессии одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю) за вознаграждение на срок или без указания срока право использовать в предпринимательской деятельности пользователя комплекс принадлежащих правообладателю исключительных прав, включающий право на товарный знак, знак обслуживания, а также права на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав, в частности на коммерческое обозначение, секрет производства (ноу-хау).

Практика заключения подобных сделок в нашей стране существует, хотя и не получила широкого распространения. Такие известные фирмы, как «Макдональдс», «Баскин-Роббинс» и др. организуют производство продукции путем заключения этого вида договора [39]. Подобного рода деятельность широко распространена в странах с развитой рыночной экономикой, где она известна под названием «франчайзинг». Франчайзинг - это такая организация бизнеса, в которой компания (франчайзор) передает независимому человеку или компании (франчайзи) право на продажу продукта и услуг этой компании.

В числе первых договоров коммерческой концессии, зарегистрированных Роспатентом в 1996 г., был договор между правообладателем — компанией «Колгейт Палмолив» (США) и пользователем — АО «Колгейт Палмолив» (РФ), по которому правообладатель предоставил права на использование 35 изобретений и 7 промышленных образцов в области производства предметов и средств гигиены, а также права на использование около 60 товарных знаков [39].

В ст. 1027 ГК РФ речь идет не просто об исключительных правах, а об их комплексе. Тем самым подчеркивается, что исключительные права передаются не сами по себе, а для достижения цели договора коммерческой концессии – содействие в продвижении на рынке определенных товаров (работ, услуг). Именно наличие такой своеобразной комплексности и помогает различать договор коммерческой концессии от лицензионного договора.

Существуют определенные требования к форме договора коммерческой концессии, которые зафиксированы в ст. 1028 ГК РФ. По общему правилу указанный договор заключается в письменной форме, несоблюдение которой влечет его недействительность. Кроме того, он подлежит регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

Действующими нормативными документами не предусмотрены формы первичных документов, которыми необходимо отражать операции по предоставлению прав на использование объектами нематериальных активов. Для отражения указанных операций нами предлагаются документы, в частности, «Акт о приеме-передаче права на объект нематериальных активов по лицензионному договору» (см. приложение 6) и «Акт о приеме-передаче прав на объекты нематериальных активов по договору коммерческой концессии» (см. приложение 7).

Оформление разработанных документов позволяет сформировать информацию о нематериальных активах организации детализовано, что важно для их анализа. Каждое из выделенных направлений использования нематериальных активов (внутрихозяйственное и коммерческое) оказывает разное влияние на экономические выгоды организации. Наличие данной информации позволяет оценить и сравнить эти экономические выгоды.

Необходимо отметить, что существуют проблемные моменты, связанные с отражением в бухгалтерском учете передачи прав на объекты нематериальных активов¹.

В соответствии с п. 39 ПБУ 14/2007 нематериальные активы, полученные в пользование, подлежат учету на забалансовых счетах. В Планах счетов не предусмотрено шифров забалансовых счетов для учета неисключительных прав. Поэтому организации – пользователю можно рекомендовать применять счета 012 «Неисключительные права, полученные по лицензионному договору» и 013 «Неисключительные права, полученные по договору коммерческой концессии». Неисключительные права на объекты нематериальных активов следует учитывать на счетах 012 и 013 в оценке, указанной в договорах.

Еще одним проблемным моментом при отражении неисключительных прав использования нематериальными активами является квалификация понесенных организацией затрат на приобретение объекта. Правила учета данных затрат в соответствии с п. 39 ПБУ 14/2007 зависят от способа платежа.

Платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде периодических платежей, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются пользователем (лицензиатом) в расходы отчетного периода. Платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа, отражаются в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата)

¹В силу одинаковой правовой природы лицензионного договора и договора коммерческой концессии, бухгалтерский учет операций, связанных с предоставлением права пользования нематериальными активами по этим договорам, аналогичен.)

как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

По нашему мнению, различный порядок учета одних и тех же объектов, основанный на схеме платежей, обусловленных договором, может привести к ухудшению сопоставимости различных организаций, пользующихся одним и тем же активом, платежи по которому основаны на разных схемах, за счет разной оценки активов, обязательств и расходов по обычным видам деятельности организаций.

Корреспонденции счетов при учете неисключительных прав у пользователя различны и зависят от способа платежа: периодические платежи (роялти) представлены в таблице 2.17, разовый платеж – в таблице 2.18.

Таблица 2.17

Корреспонденция счетов у пользователя неисключительных прав при периодических платежах (роялти)

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма неисключительного права на объект нематериальных активов	012 «Неисключительные права, полученные по лицензионному договору» или 013 «Неисключительные права, полученные по договору коммерческой концессии»	
Отражена сумма ежемесячных платежей правообладателю за право пользования объектом нематериальных активов;	20,25, 26, 44 и др.	76
Отражена сумма НДС от суммы ежемесячного платежа	19	76
Отражена оплата периодических платежей правообладателю за право пользования объектом нематериальных активов.	76	51

Таблица 2.18

Корреспонденция счетов у пользователя неисключительных прав при
разовом платеже

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма неисключительного права на объект нематериальных активов	012 «Неисключительные права, полученные по лицензионному договору» или 013 «Неисключительные права, полученные по договору коммерческой концессии»	
Отражена сумма разового платежа правообладателю по договору	97	76
Отражена сумма НДС от суммы разового платежа	19	76
Отражена сумма ежемесячного отнесения разового платежа на затраты	20,25, 26, 44 и др.	97
Отражена оплата разового платежа правообладателю за право пользования объектом нематериальных активов.	76	51

В настоящее время неисключительные права на нематериальные активы следует отражать в оценке, исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре. Однако такая формулировка представляется несовершенной, поскольку не дает ответа на вопрос о том, за какой период нужно взять вознаграждения. Полагаем, что данный аспект может стать элементом учетной политики организации.

В соответствии с п. 38 ПБУ 14/2007 нематериальные активы, предоставленные правообладателем в пользование (при сохранении исключи-

тельных прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации), не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете правообладателя.

Если для правообладателя такая деятельность не является основной, то сумма вознаграждения в бухгалтерском учете включается в состав прочих доходов. Отражение операций по передаче неисключительных прав на нематериальные активы в бухгалтерском учете правообладателя также зависит от способа платежа. Корреспонденции счетов при использовании периодических платежей представлены в таблице 2.18, при разовом платеже в таблице 2.19.

Таблица 2.18

Корреспонденция счетов у правообладателя исключительных прав при периодических платежах

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена стоимость нематериального актива, переданного по договору	04/2 «Нематериальные активы, переданные по лицензионному договору» или 04/3 «Нематериальные активы, переданные по договору коммерческой концессии»	04/1 «Нематериальные активы, предназначенные для собственного использования»
Отражена сумма ежемесячных периодических платежей	76	91/1
Отражена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, с суммы роялти	91/2	68
Получены периодические платежи за право использования объектом нематериальных активов	51	76

Таблица 2.19

**Корреспонденция счетов у правообладателя исключительных прав
при разовом платеже**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена стоимость нематериального актива, переданного по договору	04/2 «Нематериальные активы, переданные по лицензионному договору» или 04/3 «Нематериальные активы, переданные по договору коммерческой концессии»	04/1 «Нематериальные активы, предназначенные для собственного использования»
Сумма платежа зачислена в состав доходов будущих периодов	76	98
Отражена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, с суммы разового платежа	91/2	68
Списаны доходы, приходящиеся на текущий отчетный период	98	91/1
Получен разовый платеж за право использования объектом нематериальных активов	51	76

**2.4. Раскрытие информации о нематериальных активах
в бухгалтерской отчетности организации**

В бухгалтерском учете нематериальных активов отчетность является его завершающим этапом, на котором происходят обобщение накопленной учетной информации и представление ее в виде, удобном для заинтересованных лиц.

Следует отметить, что в соответствии с п. 41 ПБУ 14/2007 в бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация по отдельным видам нематериальных активов:

- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года;

- стоимость списания и поступления нематериальных активов, иные случаи движения нематериальных активов;

- сумма начисленной амортизации по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования;

- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов;

- стоимость переоцененных нематериальных активов, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких нематериальных активов;

- оставшиеся сроки полезного использования нематериальных активов в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций;

- стоимость нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения;

- наименование нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды;

- наименование, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией.

Приказом Минфина от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» вводятся существенные изменения в комплект бухгалтерских отчетов, которые должны представляться внешним пользователям. Приказ вступает в силу, начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2011 год. Эти изменения коснулись всех форм отчетности, многие из которых могут оказывать значительное влияние на состав и структуру статей и разделов отдельных отчетов, воздействуя тем самым на формирование финансовых показателей и результаты анализа.

К формальным изменениям можно отнести замену формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» на Приложение № 3 «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках», включение дополнительной графы 1 (в которой указывается номер соответствующего пояснения¹), а также утверждение Приказом № 66н кодов всех строк, указываемых в формах годовой бухгалтерской отчетности, представляемой в органы государственной статистики и другие исполнительные органы.

Содержательные изменения коснулись всех форм отчетности. Изменения в содержании Бухгалтерского баланса связаны с тем, что ему придана более лаконичная и компактная форма за счет исключения из прежней формы баланса целого ряда показателей и сокращения объема представляемой в балансе информации. При этом детализацию статей Бухгалтерского баланса организация может определять самостоятельно, включая в него существенную отчетную информацию об остатках активов и обязательств, без знания которой невозможна оценка имущественного и финансового положения организации. Кроме того, представление детальной информации по отдельным видам активов и обязательств предусмотрено в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

¹Тем самым выполнено требование ПБУ 4/99 о включении в отчетные формы указаний на раскрытие информации по тем статьям отчетности, к которым даются пояснения.

В Бухгалтерском балансе, как и раньше, приводится остаточная стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования или первоначальная стоимость для нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования. Данные показываются не только на отчетную дату, но и за два предшествующих года.

В Пояснениях к новой форме бухгалтерского баланса представляется дополнительная информация о нематериальных активах организации. Так, в табл. 1.1. «Наличие и движение нематериальных активов» представлены не только первоначальная стоимость по видам активов на начало и конец отчетного периода, их поступление и выбытие, как в прежней форме № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу», но и дополнительные сведения:

- о начисленной амортизации за отчетный период по видам нематериальных активов (ранее начисленная амортизация не детализировалась по видам активов);

- о накопленной амортизации за время использования объектом;

- об убытках от обесценения, об изменении первоначальной стоимости и суммы амортизации в результате переоценки нематериальных активов.

Все показатели в табл. 1.1. Пояснений отражаются не только за отчетный, но и за предыдущий год.

Таблица 1.2. Пояснений содержит отсутствовавшую ранее в бухгалтерской отчетности информацию о первоначальной стоимости по видам нематериальных активов, созданных самой организацией, а табл. 1.3. – о нематериальных активах с полностью погашенной стоимостью по состоянию на отчетную дату отчетного периода, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

Группировка информации о нематериальных активах, представляемая и раскрываемая в бухгалтерской отчетности, начиная с 2011 года, предложена в таблице 2.20.

Таблица 2.20

Информация о нематериальных активах
в бухгалтерской отчетности организации

№	Форма отчетности	Информация о нематериальных активах
1	Бухгалтерский баланс, раздел «Внеоборотные активы»	Остаточная стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования или первоначальная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования на отчетную дату и за 2 предшествующих года
2	Бухгалтерский баланс, раздел «Капитал и резервы», стр. «Переоценка внеоборотных активов»	Результаты переоценки нематериальных активов на отчетную дату и за 2 предшествующих года
3	Отчет о прибылях и убытках	Доходы от выбытия нематериальных активов в составе прочих доходов за отчетный период и за аналогичный период предыдущего отчетного года
		Расходы, связанные с выбытием нематериальных активов в составе прочих расходов за отчетный период и за аналогичный период предыдущего отчетного года
		Справочно - результат от переоценки нематериальных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода
4	Отчет об изменениях капитала	Результаты переоценки нематериальных активов в составе переоценки имущества за отчетный год за прошлый год
3	Отчет о движении денежных средств, раздел «Движение денежных средств по инвестиционной деятельности»	Поступление денежных средств от продажи объектов основных средств и иного имущества (в т.ч. нематериальных активов) за отчетный и прошлый год
		Выбытие денежных средств на приобретение нематериальных активов
4	Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, раздел «Нематериальные активы и НИОКР»	Первоначальная или текущая рыночная стоимость нематериальных активов на начало и конец отчетного и прошлого периодов по видам
		Начисленные амортизационные отчисления по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования на начало и конец отчетного и прошлого периодов по видам

	Движение нематериальных активов в течение отчетного и прошлого периодов по видам
	Изменение первоначальной стоимости и сумма амортизации в результате переоценки нематериальных активов
	Убытки от обесценения нематериальных активов за отчетный и прошлый период
	Накопленная амортизация за время пользования объектом нематериальных активов
	Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией
	Нематериальные активы с полностью погашенной стоимостью
	Сроки полезного использования нематериальных активов и их изменение
	Способы определения амортизации по нематериальным активам и их изменение
	Фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов
	Нематериальные активы с полностью погашенной стоимостью, но не списанные с бухгалтерского учета и используемые для получения экономической выгоды
	Справедливая стоимость нематериальных активов, определенная с помощью доходного подхода

Из таблицы 2.20 видно, что информация о нематериальных активах содержится практически во всех формах бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом основные формы (Бухгалтерский баланс и Отчет о прибылях и убытках) содержат обобщенную информацию. Детализация дается в Пояснениях к основным формам бухгалтерской отчетности.

Информация о нематериальных активах, сформированная в бухгалтерском учете и представленная в бухгалтерской отчетности, является базой для экономического анализа наличия, движения и эффективности использования нематериальных активов.

3. Методическое обеспечение экономического анализа нематериальных активов

3.1. Сравнительная оценка методических подходов к анализу нематериальных активов

Несмотря на возрастающее значение нематериальных активов для ведения современного бизнеса пока еще не сформировался единый подход к анализу этого ресурса предпринимательской деятельности.

Следует отметить, что методические вопросы анализа нематериальных активов начали разрабатываться А.Д. Шереметом и Р.С. Сайфулиным еще в девяностых годах двадцатого века, когда, как отмечают сами авторы, «удельный вес нематериальных активов в имущественной массе всех активов на отечественных предприятиях был незначителен, а практический опыт организации учетно-аналитического обеспечения управления нематериальными активами отсутствовал» [254, с.120].

Впервые в отечественной литературе А.Д. Шереметом и Р.С. Сайфулиным были сформулированы основные задачи анализа использования нематериальных объектов, обоснована необходимость разработки системы показателей, характеризующих статику и динамику нематериальных активов, предложены методы оценки структуры нематериальных активов по источникам поступления, видам, срокам полезного использования, степени правовой защищенности, ликвидности, риску вложения капитала в данный вид объектов и др., а также рекомендованы способы расчета экономического эффекта от использования лицензий и ноу-хау.

Экономический анализ нематериальных активов целесообразно начать с оценки их состава, динамики и структуры.

По данным Бухгалтерского баланса и Пояснений к нему можно провести анализ динамики изменений в объеме нематериальных активов всего и по видам за отчетный период по сравнению с данными базисного периода. При наличии отчетных данных за ряд периодов проводится трендовый

анализ, т.е. рассчитываются абсолютные и относительные отклонения по отношению к предшествующим периодам, а также определяются средние отклонения.

Анализ величины, динамики и структуры нематериальных активов условной организации представлен в таблице 3.1.

Таблица 3.1.

Анализ изменений структуры нематериальных активов.

Виды нематериальных активов	Прошлый год		Отчетный год		Изменение	
	Сумма, тыс. руб.	в % к итогу	Сумма, тыс. руб.	в % к итогу	Сумма, тыс. руб.	Структуры в %
Промышленные образцы	36	4,56	90	11,7	+54	+7,14
Товарные знаки	204	25,82	166	20,60	-38	-5,22
Секреты производства (ноу-хау)	550	69,62	550	67,7	-	-1,92
Нематериальные активы - всего	790	100,00	806	100,00	+16	-

Из табл. 3.1 следует, что в составе нематериальных активов имеются: промышленные образцы, товарные знаки и ноу-хау. В отчетном периоде наблюдается рост абсолютной величины нематериальных активов и изменение их структуры, что следует охарактеризовать положительно, поскольку инвестирование в нематериальные активы свидетельствует о повышении деловой активности организации. Также следует отметить, что необоснованный рост нематериальных активов приводит к уменьшению собственного оборотного капитала, снижению показателя текущей ликвидности и замедлению оборачиваемости совокупного капитала. Основ-

ную долю в структуре нематериальных активов отчетного периода занимают секреты производства. За отчетный период их абсолютная величина составляет 550 тыс. руб.

По аналогичной схеме проводится анализ и оценка структуры нематериальных активов по другим признакам – по источникам поступления, по источникам выбытия и по степени правовой защищенности.

Анализ структуры нематериальных активов условной организации по источникам поступления представлен в табл. 3.2:

Таблица 3.2

Анализ структуры нематериальных активов по источникам поступления

Источники поступления нематериальных активов	Отчетный год	
	Сумма, тыс. руб.	в % к итогу
Создание внутри организации	35	62,50
Приобретение за плату	11	19,64
Внесение в счет вклада в уставный капитал	-	-
По договору дарения	-	-
Приватизация государственного и муниципального имущества	-	-
Приобретение в обмен на другое имущество	10	17,86
Всего:	56	100,00

За отчетный год 62,5% нематериальных активов были созданы внутри организации. Это следует оценить положительно – организация занимается инновационной деятельностью.

Анализ структуры нематериальных активов по источникам выбытия представлен в табл. 3.3:

Таблица 3.3

**Анализ структуры нематериальных активов по источникам
выбытия**

Источники выбытия нематериальных активов	Отчетный год	
	Сумма, тыс. руб.	в % к итогу
Прекращение срока полезного использования	-	-
Передача по договору об отчуждении	34	85
Внесение в счет вклада в уставный капитал	-	-
По договору дарения	-	-
Моральный износ	6	15
Всего:	40	100

Согласно табл. 3.3 основным путем выбытия нематериальных активов в условной организации в отчетном году стала передача по договору об отчуждении (85%), 15% нематериальных активов выбыли в следствие морального износа.

Анализ структуры нематериальных активов по степени правовой защищенности представлен в табл. 3.4:

Таблица 3.4

**Анализ структуры нематериальных активов по степени правовой за-
щищенности**

Степень правовой защищенности нематериальных активов	Отчетный год	
	Сумма, тыс. руб.	в % к итогу
Защищенные патентами	90	11,7
Защищенные свидетельствами	166	20,6
Незащищенные охранными документами	550	67,7
Всего:	806	100,0

Из табл. 3.4 следует, что 67,7 % нематериальных активов условной организации не защищены охранными документами. Это секреты произ-

водства (ноу-хау), которые охраняются в силу создания и дополнительной государственной регистрации данных объектов не требуется. Свидетельствами на товарные знаки защищены 20,6 % нематериальных активов, а патентами на промышленные образцы – 11,7%.

Не менее важен и анализ нематериальных активов по срокам полезного использования, который проведен в таблице 3.5.

Таблица 3.5

Структура нематериальных активов по срокам полезного использования

Показатели	Срок полезного использования, лет			Итого
	1-5	5-10	>10	
Нематериальные активы, тыс. руб.	90	166	550	806
В % к итогу	11,17	20,60	68,23	100

Согласно данным таблицы 3.5 для большинства нематериальных активов средний срок полезного использования составляет более 10 лет, что несколько превышает эффективный срок полезного использования этих активов, нематериальные активы со сроком полезного использования менее 5 лет составляют 11,17%.

Движение нематериальных активов характеризуют следующие показатели: коэффициент поступления, коэффициент выбытия, коэффициент компенсации выбытия, коэффициент прироста.

Коэффициент поступления отражает интенсивность поступления нематериальных активов и исчисляется как отношение стоимости поступивших за отчетный период нематериальных активов и их первоначальной стоимости на конец периода.

Коэффициент выбытия характеризует интенсивность выбытия нематериальных активов из сферы производства и рассчитывается как отноше-

ние стоимости выбывших за отчетный период нематериальных активов к их стоимости на начало этого же периода.

Коэффициент компенсации выбытия показывает интенсивность процесса замещения выбывших нематериальных активов поступившими и определяется отношением поступивших нематериальных активов за отчетный период к выбывшим.

Коэффициент прироста характеризует уровень прироста нематериальных активов за отчетный период и рассчитывается как отношение стоимости прироста нематериальных активов к их стоимости на начало периода.

Источником данных для расчета этих показателей является Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках.

Показатели движения нематериальных активов условной организации представлены в таблице 3.6.

Таблица 3.6.

Анализ движения нематериальных активов.

Показатели	Отчетный год
1. Коэффициент поступления	0,07
2. Коэффициент выбытия	0,05
3. Коэффициент компенсации выбытия	1,42
4. Коэффициент прироста	0,02

В отчетном году интенсивность поступления нематериальных активов в анализируемой организации выше, чем интенсивность их выбытия: доля поступивших нематериальных активов составила 7%, а выбывших - 5%. На 1 рубль выбывших нематериальных активов приходится 1,42 рубля

поступивших. Прирост нематериальных активов на предприятии составил 2%.

Поскольку нематериальные активы приобретаются с целью получения экономического эффекта от их использования, то логично раскрыть методические подходы к анализу эффективности использования этих объектов.

Например, А.Д. Шеремет и Р.С. Сайфулин предложили конечный эффект от использования нематериальных активов выражать в общих результатах хозяйственной деятельности: в снижении затрат на производство, в увеличении объемов сбыта продукции, увеличении прибыли, повышении платежеспособности и устойчивости финансового состояния. [254, с. 127]. Рентабельность нематериальных активов (r_{HMA}) указанными авторами предлагалось рассчитывать по общепринятой формуле рентабельности капитала:

$$r_{HMA} = \frac{P}{HMA}, \quad (3.1)$$

где P – прибыль от продаж за период; HMA – средняя за период стоимость нематериальных активов.

Для увязки рентабельности с оборачиваемостью исходная формула рентабельности нематериальных активов авторами была преобразована в следующий вид:

$$r_{HMA} = \frac{P}{N} \times \frac{N}{HMA} \quad (3.2)$$

где N – выручка от продажи продукции, услуг за период; $\frac{P}{N}$ – рентабельность продаж за период; $\frac{N}{HMA}$ – оборачиваемость нематериальных активов за период.

Таким образом, рентабельность нематериальных активов может быть повышена за счет увеличения их оборачиваемости и повышения рентабельности продаж.

Исходные данные для факторного анализа представлены в таблице 3.7.

Таблица 3.7.

Анализ эффективности использования нематериальных активов.

Показатели	Прошлый год	Отчетный год	Абсолютное отклонение	Отчетный год в % к прошлому году
1. Среднегодовая стоимость нематериальных активов, тыс. руб.	762	798	+36	104,72
2. Выручка от продаж, тыс. руб.	570865	662422	+91557	116,04
3. Прибыль, тыс. руб.	25486	34036	+8550	133,55
4. Рентабельность нематериальных активов (стр.3 :стр. 1)	33,4462	42,6516	+9,2054	127,52
5. Оборачиваемость нематериальных активов (стр.2:стр.1)	749,167	830,103	+80,936	110,80
6. Рентабельность продаж, % (стр.3:стр.2)	4,4645	5,1381	+0,6736	115,09

Как видно из таблицы 3.7, рентабельность нематериальных активов в отчетном году по сравнению с прошлым годом выросла на 9,2054 пункта. Основными факторами роста рентабельности являются: повышение рентабельности продаж и ускорение оборачиваемости нематериальных активов.

Расчет влияния этих факторов на изменение рентабельности нематериальных активов можно провести несколькими методами факторного анализа.

Например, при использовании способа абсолютных разниц размер влияния факторов рассчитывается умножением абсолютного прироста значения исследуемого фактора на базисные (плановые) значения факторов, которые находятся справа от него, и на фактические значения факторов, расположенных слева от него в модели.

Таблица 3.8.

Расчет влияния факторов на изменение рентабельности нематериальных активов способом абсолютных разниц.

Факторы	Расчет	Размер влияния факторов, тыс.руб.
Рентабельность продаж	$(+0,6736) * 749,167$	+5,0467
Оборачиваемость нематериальных активов	$(+80,936) * 5,1381$	+4,1587
Итого		+9,2054

Таким образом, в отчетном году по сравнению с прошлым годом рентабельность нематериальных активов возросла на 9,2054 пункта. Это увеличение было обусловлено ростом рентабельности продаж и ускорением оборачиваемости нематериальных активов. Так, вследствие роста рентабельности продаж рентабельность нематериальных активов увеличилась на 5,0467 пункта, а вследствие ускорения оборачиваемости рентабельность нематериальных активов увеличилась на 4,1587 пункта. Это основные направления повышения рентабельности нематериальных активов в будущем.

Г.В. Савицкая на начальном этапе анализа нематериальных активов предлагает давать оценку доле, занимаемой нематериальными активами в

составе основного капитала¹, что дает возможность охарактеризовать степень инновационной направленности деятельности организации. Дальнейшими объектами анализа, с ее точки зрения, являются:

- объем и динамика нематериальных активов;
- структура и состояние нематериальных активов по видам, срокам полезного использования, источникам образования, правовой защищенности;
- доходность и оборачиваемость нематериальных активов;
- ликвидность нематериальных активов и степень риска вложений капитала в данный вид активов [213, с. 454].

Л.В. Донцова и Н.А. Никифорова предлагают проводить анализ нематериальных активов, если организация располагает различными видами нематериальных активов и в анализируемом периоде происходит значительное изменение в их составе и структуре. Следует отметить, что указанные авторы основное внимание при анализе уделяют оценке структуры, динамики, движения, состояния и эффективности использования нематериальных активов [94, с.248].

Н.Н. Илышева, С.И. Крылов в своей работе оценивают только состояние и движение нематериальных активов. По итогам проведенного анализа авторами делается вывод об интенсивности движения и о степени износа нематериальных активов [107, с.101].

По мнению Н.М. Балакиревой, финансовый анализ нематериальных активов позволяет оценить эффективность их использования в деятельности организации, определить степень повышения инвестиционной привлекательности организации и увеличение ее рыночной стоимости, выявить положительные и отрицательные последствия вовлечения в хозяйственный оборот объектов нематериальных активов [54, с. 400]. Вместе с тем пред-

¹ Необходимо отметить, что автор в данном случае основным капиталом называет внеоборотные активы.

ложенная автором методика не содержит эти заявленные направления анализа, а ограничивается анализом объема, динамики, структуры и эффективности использования нематериальных активов.

Акцент на эффективность использования нематериальных активов сделан в работе Т.А. Пожидаевой. По ее мнению, использование нематериальных активов может быть признано эффективным, если выполняется следующее условие:

$$T_{\text{нма}} < T_{\text{N}} < T_{\text{P}} \quad , \quad (3.3)$$

где $T_{\text{нма}}$ – темп роста стоимости нематериальных активов; T_{N} – темп роста выручки от продаж товаров, продукции, работ, услуг; T_{P} – темп роста прибыли [182, с. 180].

На анализируемой условной организации темп роста прибыли составляет 133,55%, он опережает темп роста выручки от продаж (116,04%) и темп роста нематериальных активов (104,72%) и свидетельствует об эффективном управлении нематериальными активами.

Несколько иной подход предлагается коллективом авторов под редакцией Т. Г. Садовской. Прежде чем проводить анализ нематериальных активов наукоемкого предприятия, они подразделяют нематериальные активы на идентифицируемые и неидентифицируемые. Анализ идентифицируемых нематериальных активов включает оценку структуры, динамики, состояния и использования объектов интеллектуальной собственности. Анализ неидентифицируемых нематериальных активов содержит оценку влияния деловой репутации и организационных расходов на результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия [214, с. 247].

Предложенная И. А. Бланком методика анализа внеоборотных активов выделяет в качестве объекта исследования операционные внеоборотные активы. Поэтому рассмотренные автором показатели не могут быть в полной мере применены к нематериальным активам. Вместе с тем, И.А. Бланк рассматривает ряд относительных показателей, которые, по его

мнению, могут использоваться в анализе нематериальных активов: соотношение основных средств и нематериальных активов, коэффициент амортизации, коэффициент годности нематериальных активов [61, с.396].

Обобщение рассмотренных и изложенных точек зрения на направления анализа нематериальных активов, предлагаемые в экономической литературе, в полном виде представлено в приложении 8. Сокращенный вариант обобщения представлен в таблице 3.9.

Данная таблица наглядно демонстрирует, что в трудах отечественных экономистов прослеживается единый подход к анализу нематериальных активов, включающий в себя следующие основные направления:

- анализ объема и динамики нематериальных активов;
- анализ структуры нематериальных активов по видам, срокам полезного использования и правовой защищенности и др.;
- анализ движения и состояния нематериальных активов;
- анализ эффективности использования нематериальных активов.

Данные направления анализа являются наиболее разработанными. Методическое обеспечение других направлений, например, оценка экономических выгод от использования нематериальных активов, находятся в стадии формирования.

Таблица 3.9

Результаты обобщения направлений анализа нематериальных активов

Направления анализа	Авторы												
	Шеремет А.Д. Сайфулин Р.С.	Савицкая Г.В.	Донцова Л.В., Никифорова Н.А.	Ефимова О.В., Мельник М.В.	Садовская Т.Г. и др.	Ильшева Н.Н., Крылов С.И.	Пожидаева Т.А.	Балакирева Н.М.	Казин А.В.	Пласкова Н.С.	Адамайгис Л.А.	Шредер Н.Г.	Ендовицкий Д.А. и др.
анализ объема и динамики НМА	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
анализ структуры НМА по видам, срокам полезного использования, правовой защищенности и др.	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
анализ движения и состояния НМА	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+
анализ эффективности использования НМА	+	+	+	+	+	-	+	+	+	+	+	+	+
анализ ликвидности НМА и степени риска вложений капитала в НМА	+	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+
анализ потребности в НМА	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
оценка стоимости НМА	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
прогнозный анализ спроса и предложения НМА	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
анализ эффективности инвестиций в НМА	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
анализ расходов на поддержание НМА в рабочем состоянии		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
анализ явных и неявных доходов от использования НМА	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
анализ влияния наличия и эффективности использования НМА на финансовое состояние организации и ее рыночную стоимость	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+

В рассмотренных методиках существенную роль играют аналитические показатели. Нами обобщены и систематизированы показатели, используемые отечественными экономистами при анализе нематериальных активов (приложение 9).

Содержание приложения 9 позволяет сделать вывод, что аналитические коэффициенты, используемые в традиционной системе анализа нематериальных активов, можно разделить на 3 группы:

- показатели, характеризующие структуру нематериальных активов,
- показатели движения и состояния нематериальных активов,
- показатели использования нематериальных активов.

Решение методических вопросов анализа нематериальных активов, как правило, ограничивается расчетом отдельных коэффициентов. При этом показатели, применяемые в традиционной системе анализа нематериальных активов, заимствованы из методик анализа основных средств и требуют дальнейшего совершенствования.

Отлична от других система показателей, разработанная Н.Н. Илышевой и И.В. Сучковой [106], поскольку совокупность аналитических показателей использования нематериальных активов, ими разделена на две группы. Первая группа характеризует эффективность внутрипроизводственного использования нематериальных активов, вторая – эффективность коммерческого применения. Вместе с тем, одни предложенные в данной методике коэффициенты аналогичны показателям, используемым в анализе основных средств (коэффициенты износа, годности, обновления, поступления, выбытия), другие взяты из анализа основных средств, но адаптированы применительно к специфическим особенностям нематериальных активов (коэффициенты экстенсивного использования, интенсивности эксплуатации, интегрального использования), третьи – авторские, не встречавшиеся

ся ранее (коэффициент готовности нематериальных активов к коммерческому использованию, коэффициент научно-технического риска).

Необходимо отметить, что принципиально отличается от мнений других экономистов подход к анализу нематериальных активов, представленный в работе коллектива авторов под редакцией Д.А. Ендовицкого (далее – Д.А. Ендовицкий и др.). Используя системный комплексный подход, Д.А. Ендовицкий и др. представляет анализ нематериальных активов не только как часть системы более высокого уровня – комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности, но и как самостоятельную целостную систему [259, с.101]. Наряду с наиболее разработанными направлениями (анализ состава, структуры, движения нематериальных активов) Д.А. Ендовицким и др. предложены методика прогнозирования спроса и предложения на нематериальные активы, анализ риска обесценения и потери качества нематериальных активов. Д.А. Ендовицкий и др. выделяет также такие направления анализа как анализ расходов на поддержание нематериальных активов в рабочем состоянии, анализ явных и неявных доходов от использования нематериальных активов, анализ влияния и эффективности использования нематериальных активов на финансовое состояние организации и ее рыночную стоимость, однако в работе автора отсутствуют конкретные методики расчета.

Следует отметить, что новые аналитические показатели предложены в работе коллектива авторов под редакцией Д.А. Ендовицкого для расчета скорости обесценения ($C_{обесц}$) и обновления ($C_{обн}$) нематериальных активов:

$$C_{обесц} = 1 - (T_э / T_n) \quad (3.4)$$

где $T_э$ – эффективный возраст нематериального актива, T_n – срок полезного использования нематериального актива.

$$C_{обн} = C_{обесц} * T_n \quad (3.5)$$

Формула (3.5) выражает скорость обновления нематериальных активов, необходимую для поддержания уровня эффективности производства, и как следствие — обеспечения конкурентоспособности организации.

На основе вышеприведенных коэффициентов строится расчет обобщающего показателя, характеризующего качество используемых объектов нематериальных активов ($P_{\text{кач.}}$):

$$P_{\text{кач}} = \frac{C_{\text{обн}}}{C_{\text{обесц}}} \quad (3.6)$$

Авторы отмечают, что при интерпретации указанного показателя следует обратить внимание, что скорость обновления активов должна опережать скорость их обесценения. Данный факт свидетельствует об эффективной инвестиционной деятельности, связанной с приобретением нематериальных активов, в результате которой наблюдаются положительные денежные потоки [259, с.450].

Подставив в указанные формулы исходные данные по анализируемой условной организации, получим следующие результаты (табл. 3.10).

Таблица 3.10

Анализ качества нематериальных активов

Показатель	Значение показателя		Изменение
	Прошлый год	Отчетный год	
Скорость обесценения, лет	0,25	0,49	+ 0,24
Скорость обновления, лет	2,09	2,36	+ 0,27
Показатель качества, ед.	8,36	4,82	- 3,54

Данные табл. 3.10 показывают, что качество нематериальных активов в отчетном году несколько снизилось в связи с увеличением скорости их обесценения (с 0,25 до 0,49).

Таким образом, изложенное позволяет сделать вывод, что хотя в литературе и предлагаются нестандартные методики анализа нематериальных активов, однако в них не нашло отражение такое важное направление как оценка экономических выгод организации от использования нематериальных активов. Нематериальные активы являются в современной экономике главным инструментом повышения эффективности производства, поэтому требуется разработка методики, позволяющей проанализировать и оценить выгоды от объектов нематериальных активов, контролируемых организацией. В связи с этим целесообразно разработать систему взаимосвязанных аналитических показателей, раскрывающих поведение нематериальных активов в процессе использования организацией и показывающих степень их влияния на основные показатели финансово-хозяйственной деятельности организации.

3.2. Методическое обеспечение оценки экономических выгод организации от использования нематериальных активов

В настоящее время основной задачей предпринимательской деятельности становится поиск путей максимизации прибыли. Одним из факторов при решении данной задачи является эффективное использование объектов нематериальных активов. Нематериальные активы являются одним из видов ресурсов организации, позволяющие собственнику осуществлять предпринимательскую деятельность с целью получения экономических выгод.

Для исследования вопросов оценки экономических выгод от использования нематериальных активов требуется предварительно уточнение понятийного аппарата, поскольку в настоящее время он не является однозначным.

Термин «будущие экономические выгоды» - относительно новый для российского бухгалтерского учета. Впервые в нормативно-правовой базе он возник в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, принятой Минфином в 1997 г (далее - Концепция). В соответствии с п. 7.2.1 Концепции «будущие экономические выгоды - это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию».

В настоящее время термин «будущие экономические выгоды» встречается в двенадцати Положениях по бухгалтерскому учету. Однако понятие экономических выгод в российских учетных стандартах отождествляется с понятием дохода, например, в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», в ПБУ 17/02 «Учет НИОКР», в ПБУ 9/99 «Доходы организации» в ПБУ 10/99 «Расходы организации», в ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», в ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». В соответствии с п. 2 ПБУ 9/99 «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

Согласно определению, приведенному в МСФО 38 «Нематериальные активы», будущие экономические выгоды могут включать выручку от продажи товаров или услуг, экономию затрат или другие выгоды, являющиеся результатом использования актива организацией.

Привлекая и удерживая потребителей, успешные нематериальные активы обеспечивают эффективность деятельности организации, что выражается в повышении стоимости ее активов. Например, завоевав с помощью товарного знака покупателей, организация получает возможность укрепить рыночные позиции, поддерживать уровень приемлемых цен и ус-

тойчивые потоки денежных средств, что, в свою очередь, повышает цену акций организации и обеспечивает базу для ее дальнейшего роста. Сказанное подтверждается результатами анализа стоимости брендов в структуре стоимости активов крупнейших компаний мира, представленными в таблице 3.11.

Таблица 3.11

Доля стоимости брендов в структуре крупнейших компаний мира в 2009 году¹

№	Бренд	Вид бизнеса	Стоимость бренда (млрд.долл.)	Стоимость активов компании (млрд.долл.)	Удельный вес бренда, %
1	Coca Cola	Напитки	68,73	138,70	49,55
2	IBM	Компьютеры	60,20	176,40	34,13
3	Microsoft	Программное обеспечение	56,65	286,00	19,81
4	General Electric	Промышленность	47,78	343,20	13,92
5	Nokia	Телекоммуникации	34,86	52,10	66,91
6	McDonalds	Рестораны	32,28	43,00	75,07
7	Google	Интернет услуги	31,98	45,30	70,60
8	Toyota	Автомобили	31,33	64,50	48,57
9	Intel	Технологии	30,64	138,00	22,20
10	Disney	Развлечения	28,45	54,80	51,92

Данные таблицы 3.11 показывают, что стоимость крупнейших в мире брендов составляет значительную долю в стоимости компаний-производителей. Причем, у некоторых компаний этот показатель превышает 50% (Nokia, Toyota, Disney, McDonalds). Самые дорогие бренды мира принадлежат американским, японским и европейским компаниям, которые являются лидерами мирового рынка в соответствующих отраслях.

Следовательно, можно сделать вывод о том, что наличие известного товарного знака является одним из основных факторов роста стоимости

¹<http://www.interbrand.com/>

активов организации, формирования ее конкурентной устойчивости и развития ее рыночных возможностей.

Нематериальные активы являются сложным объектом бухгалтерского учета, и могут влиять на основные показатели хозяйственной деятельности организации только косвенно. Вследствие чего невозможно выделить один показатель, позволяющий оценить экономические выгоды от их использования. Необходимо применять комплекс показателей.

Обобщая сказанное, экономические выгоды от использования нематериальных активов проявляются в: увеличении выручки от продажи продукции, работ или услуг, экономии затрат, росте прибыли и рентабельности, повышении стоимости активов организации, ожидаемом денежном потоке, а также других выгодах, являющихся результатом использования нематериальных активов.

Нематериальные активы, призванные повышать эффективность производства, могут влиять на эффективность управления через расширение сегмента рынка и приносить прибыль организации не будучи использованными (или частично использованными) в собственном производстве.

Как было рассмотрено ранее, в бухгалтерском учете можно формировать информацию о возможностях использования нематериальных активов в хозяйственной деятельности организации (переданные по договорам во временное пользование, предназначенные для собственного использования). В этой связи оценку экономических выгод организации от использования нематериальных активов предлагается проводить в двух направлениях: коммерческое (лицензионное) и внутрихозяйственное использование.

Возможности организации по извлечению экономических выгод от использования нематериальных активов характеризует коэффициент соот-

ношения собственных и полученных объектов нематериальных активов (a_{HMA}):

$$a_{HMA} = \frac{HMA_{\text{собств}}}{HMA_{\text{пол}}} \quad (3.7)$$

где $HMA_{\text{собств}}$ - стоимость собственных объектов нематериальных активов, $HMA_{\text{пол}}$ - нематериальные активы, полученные по договором в пользование.

Если значение этого показателя составляет менее 1, то организация является в основном пользователем нематериальных активов, а если более 1 – то владельцем. В первом случае единственной возможностью извлечения выгод из объектов нематериальных активов является их использование для собственных хозяйственных и управленческих нужд, а во втором - у организации появляются возможности по передаче прав пользования объектами нематериальных активов по лицензионному договору третьим лицам.

Экономические выгоды от коммерческого (лицензионного) использования нематериальных активов организация может получать путем заключения лицензионных договоров и договоров коммерческой концессии. Возможны два варианта по извлечению экономических выгод:

- при передаче прав пользования (организация выступает правообладателем),
- при получении прав пользования (организация выступает пользователем).

Если объект нематериальных активов пользуется хорошей репутацией, то предоставление лицензий на его использование может быть очень доходной операцией. Например, американская компания «Китт, Пибоди и Ко» предоставила лицензии на использование своего товарного знака

«Санфорайзд» 340 фирмам в 42 различных странах мира, в том числе 17 японским компаниям. Доходы фирмы от этих лицензионных соглашений составили более 6 миллионов долларов в год [39, с. 221].

Оценку экономических выгод при передаче прав пользования нематериальными активами у правообладателя по лицензионному договору и договору коммерческой концессии в диссертации представляется возможным производить с помощью «метода роялти». Данный метод основан на использовании стандартных отраслевых ставок роялти, выплачиваемых за лицензии на использование объектов нематериальных активов. В данном случае экономическая выгода представляет собой разницу между лицензионными платежами и расходами на поддержание в силе исключительного права на объект нематериальных активов.

Расчет экономических выгод от передачи исключительных лицензий на использование нематериальных активов ($\mathcal{E}B_{ул}$) у правообладателя производится по формуле:

$$\mathcal{E}B_{ул} = \sum_{t=1}^T \frac{N_t R - C_t}{(1+d)^t} \quad (3.8)$$

где N_t - выручка от продаж продукции, по которым ожидаются выплаты роялти; R - ставка роялти; C_t - расходы на поддержание в силе исключительного права на объект нематериальных активов; T - срок действия лицензионного договора; t - порядковый номер рассматриваемого года действия лицензионного договора; d - ставка дисконтирования.

Расчет экономических выгод от передачи неисключительных лицензий на использование нематериальных активов ($\mathcal{E}B_{нл}$) аналогичен расчету экономических выгод от передачи исключительных лицензий и определяется по формуле:

$$\mathcal{E}B_{нл} = \sum_{i=1}^I \mathcal{E}B_{н_i} \quad (3.9)$$

где I – количество переданных неисключительных лицензий, $ЭВ_n$ – экономические выгоды от передачи одной неисключительной лицензии.

По мнению А.Д. Шеремета, эффект от приобретения организацией права использования запатентованного производственного опыта и знаний, а также ноу-хау (незапатентованного опыта) может быть определен только по результатам продажи продукции, произведенной с использованием лицензии. Однако объем продаж зависит от множества факторов (цена, спрос, качество товара), и выявить их действие очень сложно. Эффективность приобретения лицензий зависит также от размеров единовременных платежей за них, от сроков финансирования и объема капитальных вложений организации в производственные и прочие фонды, от текущих расходов, связанных с изготовлением и сбытом лицензируемой продукции [254, с.125].

Как уже отмечалось, помимо коммерческого (лицензионного) использования экономические выгоды от нематериальных активов можно получать и путем их внутрихозяйственного использования. Представляется, что оценку экономических выгод в части эффективности внутрихозяйственного использования нематериальных активов можно проводить с применением матричного метода.

В основе матричного метода лежит концепция представления производственного процесса как вход-выход в виде матричной модели. На входе потребляются ресурсы и формируются затраты, а на выходе определяются результаты деятельности в стоимостной форме. Для проведения матричного анализа необходимо сопоставить результаты хозяйственной деятельности с ресурсами и затратами, потребовавшимися для достижения этих результатов.

Исходной информацией для анализа являются экономические показатели, определяемые по данным бухгалтерской и статистической отчетности.

Показатели деятельности организации представлены в таблице 3.12 в виде квадратной матрицы, элементами которой являются отношение выбранных показателей по ее столбцу к исходному показателю по строке. Исходные параметры по строке A_i называют «активными», по столбцу B_j — «пассивными».

Совокупность целевых элементов $C_{ij} = B_j / A_i$ представляет собой взаимосвязанную систему характеристик деятельности организации [56, с. 67].

Элементы матрицы отражают специфическое экономическое содержание, из которого следует их каждое отдельное название. Одни из них достаточно известны, другие не имеют точных наименований (например, соотношение затрат и амортизации нематериальных активов), но они характеризуют ту или иную сторону деятельности организации и рассматриваются как экономические коэффициенты.

Таблица 3.12

Матрица оценки хозяйственной деятельности организации

Исходный параметр в «активной» форме (A_i)	Исходный параметр в «пассивной» форме (B_j)					
	P	N	S	A	HMA	T
	(j = 1)	(j = 2)	(j = 3)	(j = 4)	(j = 5)	(j = 6)
P (i = 1)	C1 1	C1 2	C1 3	C1 4	C1 5	C1 6
N (i = 2)	C2 1	C2 2	C2 3	C2 4	C2 5	C2 6
S (i = 3)	C3 1	C3 2	C3 3	C3 4	C3 5	C3 6
A (i = 4)	C4 1	C4 2	C4 3	C4 4	C4 5	C4 6
HMA (i = 5)	C5 1	C5 2	C5 3	C5 4	C5 5	C5 6
T (i = 6)	C6 1	C6 2	C6 3	C6 4	C6 5	C6 6

Очередность исходных показателей в матричной модели рекомендуется соблюдать так, чтобы те элементы матрицы, рост которых считается

положительным явлением с экономической точки зрения, остались по одну сторону диагонали, например, под диагональю. Такое конструирование матричной модели называется ее упорядочением, а соответствующая матрица - упорядоченной.

Стандартная матричная модель оценки хозяйственной деятельности организации в ходе исследования была адаптирована для анализа нематериальных активов. Адаптированная модель представлена в таблице 3.13.

Приведенная матрица состоит из пары локальных показателей эффективности. В каждой паре (например, рентабельность затрат и затратоемкость прибыли) один показатель (прямой показатель) должен расти при повышении эффективности, а другой (обратный показатель) – уменьшаться.

Матрицу показателей эффективности можно сравнить с инструментарием производственной функции, которая позволяет изучить экономическую и техническую сторону производства на основе взаимосвязи затрат, ресурсов и результатов.

Таблица 3.13

Матричная модель оценки хозяйственной деятельности организации

Числитель Знаменатель		Результаты		Затраты		Ресурсы	
		Прибыль от продаж, Р	Выручка от продаж, N	Себестоимость продаж, S	Амортизация нематериальных активов, А	Среднегодовая стоимость нематериальных активов, НМА	Среднесписочная численность работников, Т
Результаты	Прибыль от продаж, Р	1	Выручка на 1 рубль прибыли, N/P	Затраты на 1 рубль прибыли, S/P	Амортизация на рубль прибыли, А/Р	Нематериальные активы на 1 рубль прибыли, НМА/Р	Закрепленность работников за прибылью,

							Т/Р
	Выручка от продаж, N	Рентабельность продаж, P/N	1	Затратоемкость, S/N	Амортизацияемкость НМА, A/N	Коэффициент закрепления НМА, НМА/N	Закрепленность работников за выручкой, T/N
Затраты	Себестоимость продаж, S	Рентабельность затрат, P/S	Затратоотдача, N/S	1	Доля амортизации НМА в себестоимости, A/S	Нематериальные активы на 1 рубль затрат, НМА/S	Закрепленность работников за себестоимостью, T/S
	Амортизация нематериальных активов, А	Прибыль на рубль амортизации, P/A	Амортизацееотдача НМА, N/A	Соотношение затрат и амортизации НМА, S/A	1	Нематериальные активы на рубль амортизации, НМА/A	Закрепленность работников за амортизацией, T/A
Ресурсы	Среднегодовая стоимость нематериальных активов, НМА	Рентабельность НМА, P/НМА	Отдача (оборотность) НМА, N/НМА	Затраты на 1 руб. стоимости НМА, S/НМА	Амортизация на 1 руб. стоимости НМА, A/НМА	1	Закрепленность работников за НМА, T/НМА
	Среднесписочная численность работников, Т	Рентабельность персонала, P/Т	Производительность труда, N/Т	Затраты на 1 работника, S/Т	Амортизация НМА на 1 работника, A/Т	Вооруженность нематериальными активами, НМА/Т	1

Проведение анализа нематериальных активов матричным методом предполагает шесть этапов.

На первом этапе осуществляется сбор и проверка достоверности исходной информации, включаемой в матричную модель.

Второй этап связан с формированием системы показателей, характеризующих внутрихозяйственное использование нематериальных активов,

и в предварительной оценке результатов деятельности анализируемой организации. Список исходных показателей носит открытый характер, т.е. в него могут быть включены показатели, раскрывающие какой-либо частный момент хозяйственной деятельности организации.

Основные показатели хозяйственной деятельности условной организации за 2009-2010 гг. представлены в таблице 3.14.

Таблица 3.14

Показатели хозяйственной деятельности условной организации			
Показатель	2009 год	2010 год	Коэффициент роста
Прибыль от продаж, тыс. руб. (P)	3 057 652	3 298 143	1,078652
Выручка от продаж, тыс. руб. (N)	29 877 789	31 242 811	1,045687
Себестоимость продаж, тыс. руб. (S)	21 142 720	21 538 774	1,018732
Амортизация нематериальных активов, тыс. руб. (A)	45 239	46 125	1,019585
Среднегодовая стоимость нематериальных активов, тыс. руб. (НМА)	987 639	1 024 498	1,03732
Среднесписочная численность работников, чел. (Т)	11 723	11 899	1,015013

Об эффективности работы условной организации можно судить по динамике исходных параметров. Темпы роста результатов опережают темпы роста затрат и ресурсов, а темпы роста затрат выше темпов роста ресурсов.

Третьим этапом анализа является расчет целевых элементов квадратной матрицы за отчетный и предыдущий периоды. Матрица оценки хозяйственной деятельности условной организации за 2009 год представлена в таблице 3.15.

Таблица 3. 15

Матрица оценки хозяйственной деятельности условной организации за 2009 год (предыдущий период)

A _i \ B _j		Результаты		Затраты		Ресурсы	
		Прибыль от продаж, P	Выручка от продаж, N	Себестоимость продаж, S	Амортизация НМА, А	Среднегодовая стоимость НМА, НМА	Среднесписочная численность работников, Т
Результаты	Прибыль от продаж, P	-	N/P	S/P	A/P	НМА/P	T/P
	Выручка от продаж, N	0,102339	-	0,707640	0,001514	0,033056	0,000392
Затраты	Себестоимость продаж, S	0,144620	1,413148	-	0,002140	0,046713	0,000554
	Амортизация	P/A	N/A	S/A	-	НМА/A	T/A
	НМА, А	67,588850	660,443180	467,356042	-	21,831583	0,259135
Ресурсы	Среднегодовая стоимость НМА, НМА	3,095921	30,251731	21,407336	0,045805	-	0,011870
	Среднесписочная численность работников, Т	260,825045	2 548,647019	1 803,524695	3,858995	84,247974	-

Матрица оценки хозяйственной деятельности условной организации за 2010 год представлена в таблице 3.16.

Таблица 3.16

Матрица оценки хозяйственной деятельности условной организации за 2010 год (отчетный период)

A _i \ B _j		Результаты		Затраты		Ресурсы	
		Прибыль от продаж, P	Выручка от продаж, N	Себестоимость продаж, S	Амортизация НМА, А	Среднегодовая стоимость	Среднесписочная численность

						мость НМА, НМА	ленность работни- ков, Т
Результаты	Прибыль от продаж, Р	-	N/P	S/P	A/P	HMA/P	T/P
		-	9,472849	6,530576	0,013985	0,310629	0,003608
Загрузки	Выручка от продаж, N	P/N	-	S/N	A/N	HMA/N	T/N
		0,105565	-	0,689399	0,001476	0,032791	0,000381
Загрузки	Себестоимость продаж, S	P/S	N/S	-	A/S	HMA/S	T/S
		0,153126	1,450538	-	0,002141	0,047565	0,000552
Ресурсы	Амортизация НМА, А	P/A	N/A	S/A	-	HMA/A	T/A
		71,504455	677,350916	466,965290	-	22,211339	0,257973
Ресурсы	Среднегодовая стоимость НМА, НМА	P/HMA	N/HMA	S/HMA	A/HMA	-	T/HMA
		3,219277	30,495727	21,023735	0,045022	-	0,011614
Ресурсы	Среднесписочная численность работников, Т	P/T	N/T	S/T	A/T	HMA/T	-
		277,178166	2 625,666947	1 810,133120	3,876376	86,099504	-

На четвертом этапе рассчитывают динамику целевых элементов матрицы. Индексная матрица динамики целевых элементов представлена в таблице 3.17. Индексы, расположенные под главной диагональю индексной матрицы в идеальном случае (рост экономических выгод) должны быть больше единицы.

Таблица 3.17

Индексная матрица динамики целевых элементов условной организации

B_i		Результаты		Затраты		Ресурсы	
		Прибыль от продаж, Р	Выручка от продаж, N	Себестоимость продаж, S	Амортизация НМА, А	Среднегодовая стоимость НМА, НМА	Среднесписочная численность работников, Т
Результаты	Прибыль от продаж, Р	-	N/P	S/P	A/P	HMA/P	T/P
		-	0,969438	0,944449	0,945240	0,961682	0,941001
Результаты	Выручка от продаж, N	P/N	-	S/N	A/N	HMA/N	T/N
		1,031525	-	0,974223	0,975038	0,991999	0,970667

Загрaты	Себестоимость продаж, S	P/S	N/S	-	A/S	HMA/S	T/S
		1,058818	1,026459	-	1,000837	1,018246	0,996349
	Амортизация HMA, A	P/A	N/A	S/A	-	HMA/A	T/A
		1,057933	1,025601	0,999164	-	1,017395	0,995516
Ресурсы	Среднегодовая стоимость HMA, HMA	P/HMA	N/HMA	S/HMA	A/HMA	-	T/HMA
		1,039845	1,008066	0,982081	0,982903	-	0,978495
	Среднесписочная численность работников, T	P/T	N/T	S/T	A/T	HMA/T	-
		1,062698	1,030220	1,003664	1,004504	1,021977	-

На пятом этапе для оценки экономических выгод от использования нематериальных активов рассчитывается индекс эффективности по формуле:

$$Y_{ЭВ} = \frac{2 \sum_i \sum_j I_{ij}}{n^2 - n} \quad (3.10)$$

где $Y_{ЭВ}$ – обобщающий индекс эффективности, I_{ij} – элементы индексной матрицы, расположенные под главной диагональю, n - число исходных параметров матрицы.

Если значение индекса больше 1, то использование нематериальных активов во внутрихозяйственной деятельности организации можно признать эффективным.

По индексам относительных показателей рассчитано значение обобщающего индекса эффективности по формуле 3.10 по данным условной организации:

$$Y_{\Sigma B} = 2 \times (1,031525 + 1,058818 + 1,026459 + 1,057933 + 1,025601 + 0,999164 + 1,039845 + 1,008066 + 0,982081 + 0,982903 + 1,062698 + 1,030220 + 1,003664 + 1,004504 + 1,021977) / (36 - 6) = 1,0224$$

Обобщающий индекс эффективности, равный 1,0224, свидетельствует об улучшении основных показателей деятельности условной организации по сравнению с предыдущим годом. Это вызвано ростом эффективности почти по всем показателям из пятнадцати, в т.ч. увеличением рентабельности нематериальных активов, их оборачиваемости и амортизационной отдачи.

Целью шестого этапа является изучение влияния различных факторов на величину изменения целевых элементов матрицы.

Влияние B_j на значение целевого элемента матрицы определяют по формуле:

$$\Delta C_{ijB_j} = \frac{100}{I_{A_i}} (I_{B_j} - 1) \quad (3.11)$$

Результаты расчетов представлены в таблице 3.18.

Таблица 3.18

Влияние пассивных (B_j) факторов

$A_i \backslash B_j$	P	N	S	A	HMA	T
P	7,291709	4,23555	1,736649	1,81568	3,459903	1,39185
N	7,521581	4,369075	1,791397	1,872919	3,568976	1,435728
S	7,720593	4,484676	1,838795	1,922475	3,663407	1,473716
A	7,714138	4,480926	1,837258	1,920867	3,660344	1,472484
HMA	7,582246	4,404314	1,805846	1,888025	3,597762	1,447308
T	7,748882	4,501109	1,845533	1,929519	3,676831	1,479116

В таблице 3.18 представлено влияние пассивных (B_j) факторов на изменение величины целевых элементов матрицы, определенное по формуле 3.11. Полученные значения показывают процентное увеличение показателя за счет изменения пассивного фактора. Например, за счет влияния

прибыли от продаж произошел рост рентабельности нематериальных активов $(\frac{P}{HMA})$ на $\frac{100}{1,03732} \times (1,078652 - 1) = 7,582246 \%$.

Влияние A_i на значение целевого элемента матрицы определяют по формуле:

$$\Delta C_{ijA_i} = (\frac{1}{I_{A_i}} - 1)100 \quad (3.12)$$

Результаты расчетов представлены в таблице 3.19.

Таблица 3.19

Влияние активных (A_i) факторов

$A_i \backslash B_j$	P	N	S	A	HMA	T
P	-7,291709	-7,291709	-7,291709	-7,291709	-7,291709	-7,291709
N	-4,369075	-4,369075	-4,369075	-4,369075	-4,369075	-4,369075
S	-1,838795	-1,838795	-1,838795	-1,838795	-1,838795	-1,838795
A	-1,920867	-1,920867	-1,920867	-1,920867	-1,920867	-1,920867
HMA	-3,597762	-3,597762	-3,597762	-3,597762	-3,597762	-3,597762
T	-1,479116	-1,479116	-1,479116	-1,479116	-1,479116	-1,479116

В таблице 3.19 оценивается влияние активных (A_i) факторов на изменение величины целевых элементов матрицы по формуле 3.12. Например, за счет изменения среднегодовой стоимости нематериальных активов рентабельность нематериальных активов $(\frac{P}{HMA})$ снизилась на

$$(\frac{1}{1,03732} - 1) \times 100 = 3,597762 \%$$

При сопоставлении таблиц 3.17, 3.18 и 3.19 можно заключить, что рентабельность нематериальных активов $(\frac{P}{HMA})$ в 2009 году по сравнению с 2010 годом увеличилась на $1,039845 \times 100\% = 3,984484 \%$, при этом за счет прибыли от продаж она увеличилась на $7,582246 \%$, а за счет изменения среднегодовой стоимости нематериальных активов она снизилась на $3,597762 \%$. Совокупное влияние факторов составило:

$$7,582246 \% + (- 3,597762 \%) = 3,984484 \%$$

Матричная модель позволяет выразить значения исходных показателей по каждой графе в виде двухфакторных мультипликативных моделей, один из элементов которых является экстенсивным фактором, другой – интенсивным [86, с. 292].

Например, по адаптированной матрице:

$$P = HMA \times \frac{P}{HMA} \quad (3.13)$$

т.е. на сумму прибыли от продаж влияют изменение среднегодовой стоимости нематериальных активов (экстенсивный фактор) и рентабельность нематериальных активов (интенсивный фактор).

$$N = HMA \times \frac{N}{HMA} \quad (3.14)$$

т.е. на выручку от продаж влияют среднегодовая стоимость нематериальных активов (экстенсивный фактор) и отдача (оборачиваемость) нематериальных активов (интенсивный фактор).

$$S = HMA \times \frac{S}{HMA} \quad (3.15)$$

т.е. на себестоимость продаж влияют среднегодовая стоимость нематериальных активов (экстенсивный фактор) и затраты на 1 руб. стоимости нематериальных активов (интенсивный фактор) и т.д. по каждому исходному показателю.

Используя методы факторного анализа, можно рассчитать количественное влияние каждого фактора.

Ниже определено влияние факторов, связанных с наличием и использованием нематериальных активов на прибыль от продаж способом цепных подстановок по модели (3.13):

1. $P_{\text{предыдущий год}} 987\,639 \times 3,095\,921 = 3\,057\,652$ (тыс. руб.)
2. $P_{\text{условный}} 1\,024\,498 \times 3,095\,921 = 3\,171\,765$ (тыс. руб.)

3. $P_{\text{отчетный год}} = 1\,024\,498 \times 3,219\,277 = 3\,298\,143$ (тыс. руб.)

Таким образом, за счет увеличения среднегодовой стоимости нематериальных активов прибыль от продаж увеличилась на 114 113 тыс. руб. ($3\,171\,765 - 3\,057\,652$), а за счет роста рентабельности нематериальных активов – на 126 378 тыс. руб. ($3\,298\,143 - 3\,171\,765$). Общее влияние факторов составило 240 491 тыс. руб.

Матричная модель позволяет выявить влияние на отдельные показатели эффективности интенсивных факторов путем построения многофакторных математических моделей. В частности, показатели рентабельности могут быть выражены следующим образом:

1. Показатель рентабельности продаж равен:

$$\frac{P}{N} = \frac{P}{T} \div \left(\frac{N}{S} \times \frac{S}{A} \times \frac{A}{HMA} \times \frac{HMA}{T} \right) \quad (3.16)$$

2. Показатель рентабельности затрат равен:

$$\frac{P}{S} = \frac{P}{N} \times \frac{N}{S} \quad (3.17)$$

3. Показатель прибыли на 1 руб. амортизации равен:

$$\frac{P}{A} = \frac{P}{N} \times \frac{N}{S} \times \frac{S}{A} \quad (3.18)$$

4. Показатель рентабельности нематериальных активов равен:

$$\frac{P}{HMA} = \frac{P}{N} \times \frac{N}{S} \times \frac{S}{A} \times \frac{A}{HMA} \quad (3.19)$$

5. Показатель рентабельности затрат живого труда равен:

$$\frac{P}{T} = \frac{P}{N} \times \frac{N}{S} \times \frac{S}{A} \times \frac{A}{HMA} \times \frac{HMA}{T} \quad (3.20)$$

Далее определено влияние факторов на рентабельность нематериальных активов способом цепных подстановок по модели (3.17).

$$\frac{P}{HMA} \text{ предыдущий год} = 0,102339 \times 1,413148 \times 467,356042 \times 0,045805 = 3,0959$$

$$\frac{P}{HMA} \text{ условный } 1 = 0,105565 \times 1,413148 \times 467,356042 \times 0,045805 = 3,19351$$

$$\frac{P}{HMA} \text{ условный } 2 = 0,105565 \times 1,450538 \times 467,356042 \times 0,045805 = 3,27801$$

$$\frac{P}{HMA} \text{ условный } 3 = 0,105565 \times 1,450538 \times 466,965290 \times 0,045805 = 3,27527$$

$$\frac{P}{HMA} \text{ отчетный год} = 0,105565 \times 1,450538 \times 466,965290 \times 0,045022 = 3,21928$$

Из расчетов видно, что рентабельность нематериальных активов в отчетном году по сравнению с предыдущим годом увеличилась на 0,12338 (3,219277 - 3,095921), что было обусловлено влиянием следующих факторов:

1. Увеличение рентабельности продаж привело к увеличению рентабельности нематериальных активов на +0,09761 (3,19351-3,0959).

2. За счет роста затратоотдачи рентабельность нематериальных активов увеличилась на +0,0845 (3,27801-3,19351).

3. Снижение показателя соотношение затрат и амортизации нематериальных активов привело к снижению рентабельности нематериальных активов на - 0,00274 (3,27527-3,27801).

4. Снижение амортизации на 1 руб. стоимости нематериальных активов привело к снижению рентабельности нематериальных активов на - 0,05599 (3,21928-3,27527).

Общее влияние факторов составило 0,12338 (+0,09761+0,0845-0,00274- 0,05599). Аналогичным образом можно рассматривать структурное влияние факторов на другие показатели деятельности организации.

Таким образом, на основе матричного метода можно создавать многофакторные модели, позволяющие выявить влияние эффективности использования нематериальных активов на изменение важнейших показателей финансово-хозяйственной деятельности организации.

Список использованной литературы

1. Всемирная Конвенция об авторском праве : заключена в г. Женеве 6 окт. 1952 г. // Бюллетень по авторскому праву. – 1995. – Т. 28, № 1 ; 1996. – Т. 29, № 1 ; 1997. – Т. 30, № 1.
2. Парижская Конвенция по охране промышленной собственности : в ред. 1967 г. // Закон. – 1999. – № 7.
3. Бернская Конвенция об авторском праве : в ред. 1971 г. // Бюллетень международных договоров. – 2003. – № 9. – Ст. 3.
4. Евразийская Патентная Конвенция // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 20. – Ст. 2323.
5. Изъятия и ограничения авторского права в цифровой среде // Авторское право : Бюллетень UNESCO. – 2003. – Т. 37, № 1. – С. 77- 90.
6. Соглашение о международной регистрации знаков : заключено в Мадриде 14 апр. 1891 г. // ВОИС. – 1992. – № 260(R).
7. Конституция Российской Федерации // Российская газета – 1993. – 25 дек.
8. Гражданский кодекс Российской Федерации. (Часть первая) от 30 нояб. 1994 г. № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.
9. Гражданский кодекс Российской Федерации. (Часть вторая) от 26 янв. 1996 г. № 15-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 5. – Ст. 410.
10. Гражданский кодекс Российской Федерации. (Часть четвертая) от 18 дек. 2006 г. № 230-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2006. – № 52, ч.1. — Ст. 5496.
11. Налоговый кодекс Российской Федерации. (Часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

12. Налоговый кодекс Российской Федерации. (Часть вторая) от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.
13. О собственности на территории РСФСР : закон РСФСР от 14 июля 1990 г. // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1990. – № 7. – Ст. 101.
14. О собственности в СССР : закон СССР от 6 марта 1990 г. № 1305-1 // Ведомости Верховного Совета СССР. – 1990. – № 11. – С. 164.
15. О бухгалтерском учете : федер. закон РФ от 21 нояб 1996 г. № 129-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 48. – Ст. 5369.
16. О ведении учета и отчетности на совместных предприятиях, в международных объединениях и организациях, создаваемых на территории СССР : письмо Минфина СССР № 53 и Госкомстата СССР № 13-09 от 27 февр. 1987 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Консультант Плюс.
17. О введении в действие Основ гражданского законодательства Союза ССР и республик : постановление ВС СССР от 31 мая 1991 г. № 2212-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 26. – Ст. 734.
18. Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ : приказ Минфина РФ от 20 марта 1992 г. № 10 // Бюллетень нормативных актов. – 1992. – № 6.
19. Порядок включения объектов интеллектуальной собственности в состав нематериальных активов : утв. Миннауки РФ № ОР22-2-64, Роспатентом № 10/2-20215/23 от 13 марта 1995 г. // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. – 1995. – № 7.
20. Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ : приказ Минфина РФ от 26 дек. 1994 г. № 170 // Российские вести. – 1995. – 18 мая.
21. Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ : приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №

34н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 1998. – 14 сент. (№ 23).

22. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве: постановление Госкомстата РФ от 30 окт. 1997г. № 71а // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. – 1998. – № 1. – С. 12-18

23. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» : (ПБУ 4/99) : приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н // Финансовая газета – 1999 – № 34. – С. 1-3.

24. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: (ПБУ 9/99): приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 1999. – 28 июня (№ 26).

25. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» : (ПБУ 10/99) : приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 1999. – 28 июня (№ 26).

26. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению: приказ Минфина РФ от 31 окт. 2000 г. № 94 н // Финансовая газета. – 2000. - № 47.

27. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов : (ПБУ 14/2000) : приказ Минфина РФ от 16 окт. 2000 г. № 91н // Финансовая газета. – 2000. – № 48.

28. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологиче-

ские работы» : (ПБУ 17/02) : приказ Минфина РФ от 19 нояб. 2002 г. № 115н // Российская газета – 2002 – 17 дек.

29. Методические рекомендации по определению рыночной стоимости интеллектуальной собственности : утв. Минимуществом РФ 26 нояб. 2002 г. № СК-4/21297 // Патенты и лицензии. – 2003. – № 3.

30. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу : приказ Минфина РФ от 1 янв. 2004 г. № 180 // Российская Бизнес-газета – 2004. – 20 июля.

31. Об утверждении Федерального стандарта оценки «Общие понятия оценки, подходы и требования к проведению оценки : (ФСО № 1)»: приказ Минэкономразвития России от 20 июля 2007 г. № 256 // Российская газета. – 2007. – 4 сент.

32. Об утверждении Федерального стандарта оценки «Требования к отчету об оценке : (ФСО № 3)» : приказ Минэкономразвития России от 20 июля 2007 г. № 254 // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2007. – 3 окт. (№ 36).

33. Об утверждении Федерального стандарта оценки «Цель оценки и виды стоимости: (ФСО № 2)» : приказ Минэкономразвития России от 20 июля 2007 г. № 255 // Российская газета. – 2007. – 4 окт.

34. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» : (ПБУ 14/2007) : приказ Минфина РФ от 27 дек. 2007 г. № 153н // Российская газета – 2008 – 2 февр.

35. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» : (ПБУ 21/2008): приказ Минфина РФ от 6 окт. 2008 г. № 106н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2008. – 3 нояб. (№ 44).

36. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): приказ Минфина РФ от 6 окт. 2008 г.

№ 106н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2008 – 3 нояб. (№ 44).

37. Абрамов Е. Г. О соотношении понятий интеллектуальная собственность, интеллектуальный капитал, интеллектуальные активы / Е. Г. Абрамов // Креативная экономика – 2007 – № 1. – С. 19-23.

38. Адамайтис Л. А. Анализ финансовой отчетности. : практикум / Л. А. Адамайтис. – М. : КНОРУС, 2007. – 400 с.

39. Азгальдов Г. Г. Оценка стоимости интеллектуальной собственности и нематериальных активов – 2-е изд. , стер. / Г. Г. Азгальдов, Н. Н. Карпова. – М. : Международная академия оценки и консалтинга, 2007. – 400 с.

40. Аксенов А. П. Нематериальные активы: структура, оценка, управление / А. П. Аксенов – М. : Финансы и статистика, 2007.– 192 с.

41. Александров О. А. Аудит нематериальных активов / О. А. Александров // Аудиторские ведомости. – 2002. – № 4. – С. 20-32.

42. Александрова Е. Объекты интеллектуальной собственности: создание, передача прав, налогообложение / Е. Александрова // Налоги. – 2003. – № 32 – С. 8-10.

43. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий / под ред. В. Я. Позднякова. – М. : ИНФРА-М, 2009. –617 с.

44. Анализ финансовой отчетности / под ред. О. В. Ефимовой, М. В. Мельник. – М. : Омега-Л, 2004. – 408 с.

45. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия / под ред. Н. П. Любушина. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 1999. – 471 с.

46. Андриссен Д. Невесомое богатство: определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Д. Андриссен, Р. Тиссен. – М. : Олимп-Бизнес, 2004. – 304 с.

47. Артеменко В. Г. Анализ финансовой отчетности / В. Г. Артеменко, В. В. Остапова. – М. : Омега-Л, 2006. – 270 с.

48. Арутюнова О. Л. Налоговый и бухгалтерский учет нематериальных активов / О. Л. Арутюнова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 4. – С.13-18.
49. Астахов В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет / В. П. Астахов. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : ИКЦ «МарТ», 2005. – 960 с.
50. Астахов В. П. Нематериальные активы: сущность, состав, оценка, бухгалтерский учет, налогообложение/ В. П. Астахов – М. : Ось-89, 1996. – 96 с.
51. Бабаев Ю. А. Бухгалтерский учет / Ю. А. Бабаева. – М. : ТК Велби, 2005. – 392 с.
52. Базарова А. С. Нематериальные активы / А. С. Базарова // Налоговый вестник. – 2005. – № 7. – С. 150-161.
53. Баканов М. И. Теория экономического анализа / М. И. Баканов, М. В. Мельник, А. Д. Шеремет ; под ред. М. И. Баканова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2006. –536 с.
54. Балакирева Н. М. Нематериальные активы: учет, аудит, анализ / Н. М. Балакирева – М. : Эксмо, 2005. – 416 с.
55. Балашова М. Б. Основные изменения, внесенные Советом по МСФО в новую редакцию МСФО 36 «Обесценение активов» и МСФО 38 «Нематериальные активы» / М. Б. Балашова // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 37-44.
56. Бачурин А. А. Анализ производственно-хозяйственной деятельности автотранспортных организаций / А. А. Бачурин ; под ред. З. И. Аксеновой. – 2-е изд. – М. : Издательский центр «Академия», 2005. – 320 с.
57. Белозерова Т. Г. Нематериальные активы в российской учетной практике: анализ основных тенденций / Т. Г. Белозерова // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 3 – С. 61-65.
58. Бельшева И. В. Нематериальные активы компании: классификация и учет / И. В. Бельшева, Н. А. Козлов // Акционерное общество: вопросы

корпоративного управления.– 2008. – № 4. – С. 59-65.

59. Бернстайн Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Л. А. Бернстайн ; пер. с англ. И. И. Елисеева. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 624 с. : ил.

60. Бетге Йорг. Балансоведение : пер. с нем. / Йорг Бетге. – М. : Бухгалтерский учет, 2000. – 454 с.

61. Бланк И. А. Управление активами / И. А. Бланк. – Киев : Ника-Центр, 2000. – 720 с.

62. Бойко Ю. М. Управление нематериальными активами российских медиахолдингов / Ю. М. Бойко // Финансовый менеджмент.– 2008. – № 2 – С. 50-53.

63. Бойкова М. П. Налоговый учет основных средств и нематериальных активов / М. П. Бойкова, М. А. Пархачева. – СПб. : Питер, 2003. – 302 с.

64. Борисов А. Б. Большой экономический словарь. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Книжный мир, 2005. – 860 с.

65. Бочкарева М. В. Новое в отражении сделок по объединению бизнеса / М. В. Бочкарева // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 17. – С. 67-71.

66. Бочкарева М. В. О международном стандарте IFRS 3 «Объединение бизнеса» / М. В. Бочкарева // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 11. – С. 69-74.

67. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал: пер. с англ. / Э. Брукинг ; [под ред. Ковалик]. – СПб. : Питер, 2001. – 288 с.

68. Булыга Р. П. Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала / Р. П. Булыга. – М. : Финансовая академия при Правительстве РФ, 2005. – 400 с.

69. Бухгалтерский учет / А. И. Балдинова [др.] ; под общ. ред. И. Е. Тишкова, А. И. Прищепы. – 3-е изд, перераб. и доп. – Минск : Высшая школа, 1999. – 746 с.
70. Бухгалтерский учет / под ред. П. С. Безруких. – М. : Бухгалтерский учет, 1994. – 528 с.
71. Ванифатова М. М. Феномен торговой марки в современном маркетинге: проблемы оценки стоимости марки / М. М. Ванифатова // Маркетинг и маркетинговые исследования. – 2001. – № 6 – С. 37-48.
72. Ветошкина Е. Ю. Актуальные вопросы учета нематериальных активов / Е. Ю. Ветошкина // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 2. – С. 21-26.
73. Ветрова И. Ф. Проблемы идентификации интеллектуальной собственности / И. Ф. Ветрова // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 12. – С. 74-77.
74. Виноградова Е. В. Оценка товарного знака: иллюзия или реальность? / Е. В. Виноградова // Вопросы оценки. – 2002. – № 3. – С. 20-25.
75. Возжаев А. Управление нематериальными активами / А. Возжаев // ЖУК. – 2008. – № 6. – С. 46-49.
76. Волков Д. Л. Нематериальные активы: проблемы состава и оценивания / Д. Л. Волков, Т. А. Гаранина // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 8, Менеджмент. – 2007. – Вып. 1. – С. 82-105.
77. Волошин Д. А. Нематериальные активы в формировании капитализации компании / Д. А. Волошин // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 3. – С. 38-44.
78. Волощук С. Д. Методология расчета рыночной стоимости объектов экономики / С. Д. Волощук // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 18. – С. 53-63.
79. Гаранина Т. А. Структура интеллектуального капитала: вопросы оценки и эмпирического анализа / Т. А. Гаранина // Вестник Санкт-

Петербургского университета. Серия 8, Менеджмент. – 2008. – Вып. 1. – С. 96-118.

80. Гетьман В. Г. Финансовый учет / В. Г. Гетьман. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 256 с.

81. Гиляровская Л. Т. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / Л. Т. Гиляровская, Д. В. Лысенко, Д. А. Ендовицкий. – М. : Проспект, 2006. – 360 с.

82. Гладышева Ю. П. Нематериальные активы: бухгалтерский и налоговый учет / Ю. П. Гладышева. – М. : Бератор-Пресс, 2003. – 176 с.

83. Голубев Ф. В. Отражение нематериальных активов в имущественном комплексе организации / Ф. В. Голубев // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 8. – С. 22-27.

84. Грищенко А. В. Анализ основных положений по бухгалтерскому учету: ПБУ 11/2007 «Информация о связанных сторонах» и ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» / А. В. Грищенко // Финансовый менеджмент. – 2008. – № 2. – С. 89-100.

85. Грэй Сидней Дж. Финансовый учет: глобальный подход: пер. с англ. / Грэй Сидней Дж., Белверд Е. Нидлз. – М. : Волтерс Клувер, 2008. – 616 с.

86. Губин В. Е. Анализ финансово-хозяйственной деятельности / В. Е. Губин, О. В. Губина. – М. : ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2008. – 336 с.

87. Губкевич Т. В. Аудит финансирования и эффективности использования нематериальных активов / Т. В. Губкевич, С. К. Костин // Экономика железных дорог. – 2001. – № 9. – С. 61-72.

88. Гусев А. Финансовое использование интеллектуальной собственности / А. Гусев, С. Федоров // Слияния и поглощения. – 2009. – № 5. – С. 33-37.

89. Гущина И. Э. Учет прав использования программ для ЭВМ / И. Э. Гущина // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 13. – С. 18-21.

90. Давыдов С. В. Особенности учета и оценки нематериальных активов / С. В. Давыдов // Экономика железных дорог. – 2001. – № 8. – С. 60-71.
91. Демиденко Л. В. Операции с товарным знаком / Л. В. Демиденко // Главбух. – 2002. – № 17. – С. 12-22.
92. Джеймс Р. Хитчнер. Оценка стоимости нематериальных активов / Джеймс Р. Хитчнер ; под ред. В. М. Рутгайзера. – М. : Маросейка, 2008. – 144 с.
93. Дмитриева О. Подходы к построению стратегии развития предприятия на основе нематериальных показателей / О. Дмитриева // Практический маркетинг. – 2007. – № 3. – С. 10-16.
94. Донцова Л. В. Анализ финансовой отчетности / Л. В. Донцова, Н. А. Никифорова. – М. : Дело и Сервис, 2008. – 359 с.
95. Ершова Е. А. Основные тенденции формирования деловой репутации и других нематериальных активов бизнеса в России и странах общего права / Е. А. Ершова // Законодательство. – 2003. – № 9. – С. 32-39.
96. Ефремова А. А. Оценка по справедливой стоимости: необходимость и возможность для российского бухгалтерского учета / А. А. Ефремова // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 18. – С. 47-51.
97. Жуков Н. В. Нематериальные активы и расходы на НИОКР / В. Н. Жуков // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 23. – С.22-25.
98. Зонова А. В Бухгалтерский учет и анализ / А. В. Зонова, Л. А. Адамайтис, И. Н. Бачуринская ; под ред. А.В.Зоновой. – М. : Эксмо, 2009. – 504 с.
99. Иванов И. В. Финансовый менеджмент: стоимостной подход / И. В. Иванов, В. В. Баранов. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 504 с.
100. Иванова О. С. Налоговый учет компьютерных программ / О. С. Иванова // Главбух. – 2002. – № 15. – С. 48-56.

101. Ивлева Н. Н. Оценка стоимости интеллектуального капитала предприятия / Н. Н. Ивлева. – М. : Маркет ДС, 2008. – 144 с.
102. Ивлева Н. Н. Стратегии управления нематериальными активами с целью повышения конкурентоспособности компании / Н. Н. Ивлева, Д. В. Шишляев // Современная конкуренция. – 2008. – № 2. – С. 110-116.
103. Илышев А. М. Учет и анализ инновационной и инвестиционной деятельности организации / А. М. Илышев, Н. Н. Илышева, И. Н. Воропанова. – М. : КНОРУС, 2005. – 240 с.
104. Илышева Н. Н. Актуальные проблемы бухгалтерского учета нематериальных активов и пути их решения / Н. Н. Илышева, С. А. Кузубов // Все для бухгалтера. – 2008. – № 6. – С. 24-30.
105. Илышева Н. Н. Анализ в управлении финансовым состоянием коммерческой организации / Н. Н. Илышева, С. И. Крылов. – М. : Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2008. – 240 с.
106. Илышева Н. Н. Анализ нематериальных активов / Н. Н. Илышева, И. В. Сучкова // Консультант. – 2001. – № 3.
107. Илышева Н. Н. Анализ финансовой отчетности коммерческой организации / Н. Н. Илышева, С. И. Крылов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 240 с.
108. Илышева Н. Н. Управленческий учет и аудит интеллектуальных активов / Н. Н. Илышева, С. А. Кузубов. – Екатеринбург : ГОУ УГТУ-УПИ, 2003. – 74 с.
109. Илышева Н. Н. Учет, оценка и управление нематериальных активов / Н. Илышева, О. В. Михайлов. – Екатеринбург: ГОУ УГТУ-УПИ, 2004. – 314 с.
110. Интеллектуальная собственность: новое гражданское законодательство : материалы регионального «круглого стола» 26 марта 2008 г. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2008. – 94 с.

111. Интеллектуальный капитал. Конспект лекций / С. В. Монахов [и др.]. – М. : МАКС Пресс. – 2004. – 64 с.
112. Казин А. В. Нематериальные активы / А. В. Казин – М. : Экзамен, 2004. – 144 с.
113. Каморджанова Н. А. Бухгалтерский учет в гостиничном бизнесе /
Н. А. Каморджанова, Д. Р. Каморджанов, Т. М. Конопляник. – СПб. : Питер, 2004. – 448 с.
114. Карзаева Н. Н. Нематериальные активы: бухгалтерский и налоговый учет / Н. Н. Карзаева, М. И. Колтакова. – М. : Бухгалтерский учет, 2002. – 208 с.
115. Карзаева Н. Н. Нематериальные активы: формирование первоначальной стоимости / Н. Н. Карзаева, М. И. Колтакова // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 3. – С. 26-29.
116. Карзаева Н. Н. Оценка и ее роль в учетной и финансовой политике организации / Н. Н. Карзаева. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 224 с.
117. Кислов Д. В. Нематериальные активы: учет и налоги. – М. : Налог Инфо : Статус-Кво 97, 2006. – 344 с.
118. Климова М. А. Нематериальные активы: правовая охрана, учет, налогообложение / М. А. Климова, А. С. Базарова // Библиотечка «Российской газеты». – 2005. – Вып. 16.
119. Кнухова М. З. Нематериальные активы с системах российских и международных стандартов финансового учета и отчетности / М. З. Кнухова // Современный бухучет. – 2008. – № 1. – С. 11-15.
120. Ковалев В. В. Гудвилл как бухгалтерская категория / В. В. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 8. – С. 52-59.
121. Ковалев В. В. Справедливая стоимость в системе категорий бухгалтерского учета / В. В. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 17. – С.

67-72.

122. Ковалев В. В. Управление активами фирмы / В. В. Ковалев. – М. : Гелиос АРВ, 2003. – 194 с.

123. Ковалев В. В. Финансовая отчетность и ее анализ (основы балансоведения) / В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – М. : ТК Велби : Проспект, 2004. – 432 с.

124. Когденко В. Г. Экономический анализ : учеб. пособие / В. Г. Когденко. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 392 с.

125. Кожинов В. Я. Амортизация / В. Я. Кожинов. – М. : Изд-во Экзамен, 2004. – 320 с.

126. Козырев А. Н. Интеллектуальная собственность: правовые и экономические вопросы формирования / В. Макаров, А. Козырев, Г. Микерин // Российский экономический журнал. – 2003. – № 5-6. – С. 14-36.

127. Козырев А. Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности / А. Н. Козырев, В. Л. Макаров. – М. : Интерреклама. – 2003. – 352 с.

128. Комлева А. А. Электронная библиотека / А. А. Комлева // Бюджетный учет. – 2009. – № 5. – С. 22-23.

129. Контонистова Е. В. Товарный знак и фирменное наименование / Е. В. Контонистова // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 17. – С. 52-57.

130. Корчагина Н. Отнесение объектов интеллектуальной собственности к нематериальным активам / Н. Корчагина // Финансовая газета. – 2006. – № 28. – С. 10.

131. Котко Е. А. Документальное оформление и учет поступления нематериальных активов / Е. А. Котко // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 17. – С. 10-13.

132. Коупленд Т. Стоимость компании: оценка и управление : пер. с англ. / Т. Коупленд, Дж. Мурин. – М. : Олимп-Бизнес, 2008. – 554 с.

133. Кремлева Н. А. Инновационный подход к формированию стоимости нематериальных активов предприятия / Н. А. Кремлева, Е. В. Волков // Региональная экономика: теория и практика. – 2008. – 15. – С. 23-28.
134. Крутякова Т. Рациональные схемы бухгалтерского и налогового учета основных средств и нематериальных активов / Т. Крутякова. – М. : Экономика и жизнь, 2003. – 410 с.
135. Крылов Э. И. Анализ эффективности инвестиционной и инновационной деятельности предприятия : учеб. пособие / Э. И. Крылов, И. В. Журавкова. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 384 с.
136. Кузубов С. А. Инновационная экономика и интеллектуальные активы / С. А. Кузубов // Вестник УГТУ-УПИ. – 2009. – № 2. – С.89-99.
137. Кузубов С. А. Интеллектуальные активы: учет, анализ и аудит: монография / С. А. Кузубов. – М. : Финансы и статистика. – 2009. – 220 с.
138. Кузубов С. А. Сравнительный анализ учета нематериальных активов в СНГ / С. А. Кузубов // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 8. – С. 25-57.
139. Куликов А. А. Деловая репутация по МСФО: тестирование на обесценение / А. А. Куликов // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 19. – С. 60-65.
140. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / М. И. Кутер. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
141. Куц Е. В. Отражение операций с товарными знаками в рекомендуемых формах первичных документов и учетных регистрах / Е. В. Куц // Все для бухгалтера. – 2008. – № 6. – С. 31-42.
142. Лабзин М. Творчество, шоу-бизнес и товарные знаки / М. Лабзин // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. – 2006. – № 7. – С.53-59.
143. Лев Б. Нематериальные активы. Управление, измерение, отчетность. / Б. Лев. – М. : Квинто-консалтинг, 2003 г. – 240 с.

144. Левин С. Е. Учет нематериальных активов в соответствии с МСФО / С. Е. Левин // Международный бухгалтерский учет. – 2004. – № 6. – С. 26-30.
145. Левкина Н. Н. Современные методы оценки эффективности инвестиций в объекты интеллектуальной собственности / Н. Н. Левкина // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 16 (14). – С. 54-59.
146. Леонтьев Б. Б. Инвентаризация объектов интеллектуальной собственности – составная часть оценки и эффективного управления интеллектуальным капиталом предприятия / Б. Б. Леонтьев, Х. А. Мамаджанов // Вопросы оценки. – 2007. – № 1. – С. 39-48.
147. Липатова В.А. Расходы, понесенные до момента регистрации организации / В. А. Липатова // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 21. – С. 9-16.
148. Логунов Д.А. Новый подход к учету нематериальных активов / Д. А. Логунов // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 14. – С. 57-59.
149. Лопатин В. Н. Условия и проблемы формирования рынка интеллектуальной собственности и защиты интеллектуальных прав в России / В. Н. Лопатин // Право интеллектуальной собственности. – 2008. – № 1. – С. 14-19.
150. Лукьянова Е. Неучтенные миллиарды / Е. Лукьянова // Эксперт. – 2001. – № 10. – С.34-37.
151. Лунина В. А. Учет объектов интеллектуальной собственности / В. А. Лунина // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 16. – С. 73-76.
152. Лытнева Н.А. Учет операций с нематериальными активами при упрощенной системе налогообложения / Н. А. Лытнева, Е. А. Кыштымова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 8. – С. 15-22.
153. Любушин Н.П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Н. П. Любушин. Изд. 3-е, перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 448 с.

154. Малявкина Л. И. Учет объектов интеллектуальной собственности / Л. И. Малявкина // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 24-30.
155. Маркарьян Э. А. Финансовый анализ : учеб. пособие / Э. А. Маркарьян, Г. П. Герасименко, С. Э. Маркарьян. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 224 с.
156. Матвеева В. М. Ноу-хау и другие нематериальные активы: бухгалтерский аспект / В. М. Матвеева, Г. В. Тимофеева // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2000. – № 4. – С. 30-33.
157. Мельник М. В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие / М. В. Мельник, Е. Б. Герасимова. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 398 с.
158. Мерзликина Р. Концепция формирования законодательства в сфере интеллектуальной собственности в системе Гражданского кодекса / Р. Мерзликина // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. – 2008. – № 6. – С. 4-12.
159. Мизиковский Е. А. ПБУ 14/07: новое в учете нематериальных активов / Е. А. Мизиковский // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 4. – С. 38-46.
160. Мильнер Б. Нематериальные активы компании / Мильнер Б. // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – № 3. – С. 109-118.
161. Михайлова Д. Н. Смена товарного знака: как отразить расходы и доходы в учете? / Д. Н. Михайлова // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 12. – С. 20-26.
162. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Перера [под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 356 с.
163. Наумова И. Правовая природа исключительного права / Е. Наумова // Интеллектуальная собственность. Авторское право и смежные права. –

2008. – № 8. – С. 21-24.

164. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета : пер. с англ. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; под ред. Я В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

165. Новичкова Н. Г. Аналитическое обоснование управленческих решений по использованию нематериальных активов / Н. Г. Новичкова, К. С. Манасарян // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2009. – № 1. – С. 86-92.

166. Оганян М. А. Учет нематериальных активов / М. А. Оганян // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 8. – С. 70-74.

167. Олехнович Г. И. Нематериальные активы и механизм их использования в экономическом обороте предприятий / Г. И. Олехнович, Е. А. Боровская, Н. В. Чистый. – Минск : Амалфея, 1997. – 160 с.

168. Ослоповских В. Нематериальные активы компании: подходы к оценке / В. Ослоповских // Российский экономический журнал. – 2008. – № 3. – С. 91-94.

169. Оценка бизнеса: учебник / под ред. А. Г. Грязновой, М. А. Федотовой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 736 с.

170. Палий В. Ф. Оценка в бухгалтерском учете / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 3. – С. 56-59.

171. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / В. Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 288 с.

172. Пальмина Е. Большие перемены в бухучете нематериальных активов / Е. Пальмина, М. Голубева // Главбух. – 2008. – № 4. – С. 17-21.

173. Панченко Т. М. Передача прав на нематериальные активы / Т. М. Панченко // Главбух. – 2001. – № 6. – С. 51-58.

174. Парасоцкая Н. Н. Аудит нематериальных активов / Н. Н. Парасоцкая // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. – № 14. – С. 27-37.

175. Пахомов Д. П. Учет нематериальных активов / Д. П. Пахомов, С. В. Кузнецова // Аудитор. – 2001. – № 2. – С. 18-21.
176. Пацкалев А. Оценка интеллектуальной собственности и нематериальных активов / А. Пацкалев // Российская торговля. – 2008. – № 1. – С. 54-57.
177. Пашутин С. Сколько стоит бренд? / С. Пашутин // Маркетолог. – 2006. – № 5. – С. 21-28.
178. Пестунов М. А. Воспроизводство нематериальных активов как инструмент управления формированием интеллектуального капитала / М. А. Пестунов // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 6. – С. 51-55.
179. Пестунов М. А. Управление конкурентоспособностью на основе анализа спроса нематериальных активов / М. А. Пестунов // Инновации. – 2008. – № 1. – С. 121-125.
180. Пласкова Н. С. Экономический анализ / Н. С. Пласкова. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – М. : Эксмо, 2009. – 704 с.
181. Пласкова Н.С. Стратегический и текущий экономический анализ: учебник / Н. С. Пласкова. – М. : Эксмо, 2007. – 657 с.
182. Пожидаева Т. А. Анализ финансовой отчетности / Т. А. Пожидаева. – М. : КНОРУС, 2007. – 320 с.
183. Поленова С. Н. Неисключительные права на объекты интеллектуальной собственности по лицензионным договорам: учет и налогообложение / С. Н. Поленова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 12. – С. 16-20.
184. Поленова С. Н. Нематериальные активы: признание и учет / С. Н. Поленова // Все для бухгалтера. – 2007. – № 10. – С. 5-12.

185. Поленова С. Н. Погашение стоимости объектов интеллектуальной собственности: учет и налогообложение / С. Н. Поленова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 11. – С. 16-20/
186. Поленова С. Н. Порядок списания объектов интеллектуальной собственности / С. Н. Поленова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 9. – С. 27-32.
187. Поленова С. Н. Поступление объектов интеллектуальной собственности: учет и налогообложение / С. Н. Поленова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 6. – С. 13-20.
188. Поленова С. Н. Учет приобретения и предоставления прав на использование объектов интеллектуальной собственности / С. Н. Поленова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 18. – С. 4-8.
189. Поникарова М. А. Правовое регулирование и учет объектов интеллектуальной собственности / М. А. Поникарова, Н. А. Фиш // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2008. – № 1. – С. 57-64.
190. Приображенская В. В. Нематериальные активы: нововведения в учете / В. В. Приображенская // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 5. – С. 6-15.
191. Просвирина И. И. Информация о неосязаемых активах и аналитические возможности баланса / И. И. Просвирина // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 12. – С. 31-35.
192. Просвирина И. И. Нематериальные активы в финансовой отчетности: проблемы и решения / И. И. Просвирина // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 10. – С. 17-26.
193. Просвирина И. И. Оценка внутренне созданного гудвилла компаний / И. И. Просвирина // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 9. – С. 23-30.

194. Просвирина И. И. Перспективы интеллектуального капитала российских компаний / И. И. Просвирина // Финансы. – 2005. – № 12. – С. 57-60.
195. Прямухина О.А. Теоретические аспекты анализа нематериальных активов / О.А. Прямухина // Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики: мат-лы Междунар. науч.-практ. конф., 16-17 апреля 2009 г. – Астрахань: Изд-во АГТУ, 2009. – Т.1. – С. 171-174.
196. Пястолов С. М. Экономический анализ деятельности предприятий / С. М. Пястолов. – М. : Академический Проект, 2002. – 573 с.
197. Радченко Ю. В. Анализ финансовой отчетности / Ю. В. Радченко. – Ростов н/Д : Феникс, 2006. – 192 с.
198. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 495 с.
199. Рейли Р. Оценка нематериальных активов / Р. Рейли, Р. Швайс. – М. : Квинто-консалтинг, 2005. – 792 с.
200. Ржаницына В. С. Деловая репутация: бухгалтерский учет и налогообложение / В. С. Ржаницына // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 20. – С. 5-13.
201. Ржаницына В. С. Нематериальные активы в системе МСФО / В. С. Ржаницына // Консультант. – 2005. – № 21. – С. 64-67.
202. Ржаницына В. С. О проекте ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» / В. С. Ржаницына // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2007. – № 11. – С. 15-26.
203. Ржаницына В. С. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»: от проекта до принятия / В. С. Ржаницына // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2008. – № 3. – С. 15-22.
204. Ржаницына В. С. Сущность нематериальных активов / В. С. Ржа-

- ницына // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 7. – С.50-54.
205. Ржаницына В.С. Понятие интеллектуальной собственности и нематериальных активов / В. С. Ржаницына // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 5. – С. 47-50.
206. Римов А. В. Амортизация основных средств и нематериальных активов, купленных до 1 января 2002 года / А. В. Римов // Главбух. – 2002. – № 3. – С. 75-82.
207. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика : пер. с фр. / Ж. Ришар; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
208. Романова С. А. Разрабатываем учетную политику: основные средства и нематериальные активы / С. А. Романова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 22. – С. 6-10.
209. Рыбакова О. В. Международная и российская практика учета внеоборотных активов / О. В. Рыбакова // Бухгалтерский учет. – № 13. – 2008. – С. 75- 79.
210. Рыкова И. В. Франчайзинг: новые технологии, методология, договоры / И. В. Рыкова. – М. : Современная экономика и право, 2000. – 224 с.
211. Рыкова И. В. Франчайзинг: правовое регулирование, бухгалтерский учет и налогообложение / И. В. Рыкова // Современный бухучет. – 1998. – № 7. – С. 28-40.
212. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г. В. Савицкая. – Изд. 5-е, перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 536 с.
213. Савицкая Г. В. Экономический анализ / Г. В. Савицкая. – Изд. 11-е, испр. и доп. – М. : Новое знание, 2005. –651 с.
214. Садовская Т. Г. Анализ бизнеса : в 4 т. Ч. 2 : Финансово-хозяйственная деятельность наукоемкого предприятия / Т. Г. Садовская, В. А. Дадонов, П. А. Дроговоз. – М. : Изд-во МГТУ им. Н. Э. Баумана,

2005. – 324 с.

215. Семенов Д. Е. Переоценка ценностей / Д. Е. Семенов // Российское предпринимательство. – 2008. – № 4. – С. 151-155.

216. Семенова М. В. Товарные знаки: учет и налогообложение / М. В. Семенова // Российский налоговый курьер. – 2005. – № 22. – С. 46-51.

217. Серебровский В. И. Вопросы советского авторского права / В. И. Серебровский. – М. : Изд-во АН СССР, 1956. – 282 с.

218. Современные методы оценки эффективности инвестиций в объекты интеллектуальной собственности / Н. Н. Левкина // Экономический анализ. – 2009. – № 16. – С. 54-59.

219. Соколов В. Я. Тенденции развития учета / В. Я. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 11. – С.5-7.

220. Соколов Я. В. Международные стандарты бухгалтерского учета и мы [Электронный ресурс] / Я. В. Соколов, В. Я Соколов. – Режим доступа: <http://www.buh.ru>. – (19.04.2010).

221. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 256 с.

222. Соколова Е. С. О ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» / Е. С. Соколова // ФБК. – 2001. – № 2. – С. 14-18.

223. Сольская И. Ю. Регионально-отраслевой университетский комплекс. Модель оценки интеллектуальной собственности / И. Ю. Сольская, О. Видякина // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2008. – № 2. – С. 18-29.

224. Сорокина Е. М. Оценка активов организации по справедливой стоимости / Е. М. Сорокина, С. А. Макаренко // Известия ИГЭА. – 2004. – № 4. – С. 17-21.

225. Сорокина Е. М. Справедливая стоимость как вариант оценки активов организации / Е. М. Сорокина // Учетно-аналитические инструменты

развития инновационной экономики: материалы междунар. науч.-практ. конф., 16-17 апреля 2009 г. – Астрахань : Изд-во АГТУ, 2009. – Т.1. - С. 91-95.

226. Сотникова Л. В. Амортизационная премия: отражение в бухгалтерском и налоговом учете / Л. В. Сотникова // Аудиторские ведомства. – 2009. – № 6. – С. 54-59.

227. Стасенко А. В. Учет нематериальных активов согласно новому ПБУ 14/2000 / А. В. Стасенко // Главбух. – 2000. – № 23. – С. 65-74.

228. Стюарт Т. Богатство от ума: деловой бестселлер / Т. Стюарт ; пер. с англ. В. А. Ноздровой. – Минск : Пардокс, 1998. – 358 с.

229. Стюарт Т. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций. Intellectual Capital / Т. Стюарт, В. А. Ноздрина. – М. : Поколение, 2007. – 367 с.

230. Сухов М. В. Налоговый учет основных средств и нематериальных активов / М. В. Сухов // Главбух. – 2002. – № 4. – С. 51-57.

231. Терехова В.А. Об изменениях в бухгалтерском учете нематериальных активов / В. А. Терехова // Все для бухгалтера. – 2008. – № 6. – С. 19-23.

232. Уолш К. Ключевые показатели менеджмента: Как анализировать, сравнивать и контролировать данные, определяющие стоимость компании / К. Уолш. – 2-е изд. – М. : Дело, 2001. – 360 с.

233. Усик Е. А. Приобретение бухгалтерских программ / Е. А. Усик // Главбух. – 2001. – № 3. – С. 21-27.

234. Усольцева С. В. Интеллектуальные права: проблемы правопонимания / С. В. Усольцева // Право интеллектуальной собственности. 2008. – № 1. – С. 3-6.

235. Устинова Я. И. Интеллектуальная собственность как объект бухгалтерского учета: современная концепция и тенденции развития / Я. И.

- Устинова // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – № 6. – С. 93-142.
236. Устинова Я. И. Интеллектуальная собственность: новое в правовом регулировании / Я. И. Устинова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 2. – С. 63-67.
237. Устинова Я. И. Новое в регулировании правообладания интеллектуальной собственностью / Я. И. Устинова // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 14. – С. 52-56.
238. Устинова Я. И. Ноу-хау: учет и налогообложение / Я. И. Устинова // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 10. – С. 47-55.
239. Устинова Я. И. Что такое «ноу-хау»? / Я. И. Устинова // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 9. – С. 40-43.
240. Федотова М. А. Проблемы профессиональной оценки интеллектуальных прав в условиях перехода к инновационной экономике / М. А. Федотова // Право интеллектуальной собственности. – 2008. – № 1. – С. 6-8.
241. Феофилова Т. Ю. Учет приобретения объектов интеллектуальной (промышленной) собственности / Т. Ю. Феофилова, Л. И. Малявкина // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 6. – С. 12-16.
242. Фомичев Г. И. Гудвилл: элементы и классификация / Г. И. Фомичев // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 8. – С. 54-57.
243. Фомичева Л. П. Товарные знаки: получение, учет и использование / Л. П. Фомичева // Консультант. – 2004. – № 12. – С.29-35.
244. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
245. Хольцер Н. В. Значение нематериальных активов на примере бренда в современной экономике / Н. В. Хольцер // Вопросы статистики. – 2008. – № 3. – С. 65-67.
246. Хольцер Н. В. Применение затратного метода при оценке немате-

риальных активов / Н. В. Хольцер // Вопросы статистики. – 2007. – № 12. – С. 68-72.

247. Цой О. Нематериальные активы: признание и учет / О. Цой // Интеллектуальная собственность, промышленная собственность. – 2008. – № 8. – С. 22-32.

248. Черепанов В.Ю. Управление торговыми марками (брендами) на основе стоимостного подхода / В. Ю. Черепанов // Современная конкуренция. – 2007. – № 2. – С. 110-116.

249. Чернозуб О.Л. Стоимость бренда: реальность превосходит мифы / О. Л. Чернозуб // Маркетинг и маркетинговые исследования. – 2003. – № 1. – С. 39-49.

250. Чудинов Г. Оберегая интеллектуальную собственность / Г. Чудинов // Кадровик. Кадровый менеджмент. – 2007. – № 4. – С.40-47.

251. Шайдуров Н. О. Бухгалтерский учет нематериальных активов в коммерческих организациях / Н. О. Шайдуров. – М. : Март, 2003. – 128 с.

252. Шатраков А. Ю. Управление интеллектуальной собственностью и исключительными правами промышленных предприятий / А. Ю. Шатраков [и др.]. – М. : Экономика, 2007. – 190 с.

253. Шатраков А. Ю. Условия и механизмы управления нематериальными активами / А. Ю. Шатраков [др.]. – М. : Экономика, 2009. – 302 с.

254. Шеремет А. Д. Методика финансового анализа / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин – М. : ИНФРА-М, 1995. – 176 с.

255. Шишляев Д. В. Неосязаемые активы как составляющая бизнеса с точки зрения законодательства РФ на современном этапе / Д. В. Шишляев // Право и жизнь. – 2005. – № 90. – С. 5-10.

256. Шнейдман. Л. З. Учет новых видов имущества и операций / Л. З. Шнейдман. – М. : Бухгалтерский учет, 1993. – 111с.

257. Шредер Н. Г. Анализ финансовой отчетности / Н. Г. Шредер. – М. : Альфа-Пресс, 2008. – 176 с.
258. Экономический анализ / под ред. Л. Г. Гиляровской. – 2-е изд., доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 615 с.
259. Экономический анализ активов организации / Д. А. Ендовицкий [и др.]. – М. : Эксмо, 2009. – 608 с.
260. Экономический анализ в разработке финансовой стратегии (учетно-аналитические показатели) / В. В. Гаврилов // Экономический анализ. – 2009. – № 8. – С. 2-9.
261. Экономический анализ: Основы теории. Комплексный анализ хозяйственной деятельности организации / под ред. Н. В. Войтоловского, А. П. Калининой, И. И. Мазуровой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Высшее образование, 2006. – 513 с.
262. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. М. : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
263. Mayo A. Value of the Enterprise: Valuing People as Assets – Monitoring, Measuring, Managing / A. Mayo. – London : Nicolas Brealey Publishing, 2001. – 343 p.
264. Sveiby K. The New Organizational Wealth : Managing and Measuring Knowledge-based Assets / K. Sveiby. – San Francisco : Barrett-Kohler Publishers, 1997. – 280 p.

Приложения

Организация _____

«УТВЕРЖДАЮ»

(должность)

(подпись) (расшифровка
подписи)

«___» _____ 20__ г.

АКТ № _____

О ПЕРЕСМОТРЕ СРОКОВ ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

дата составления «___» _____ 20__ г.

Комиссия в составе _____

пришла к заключению: изменить сроки полезного использования по следующим нематериальным активам:

№ п/п	Наименование объекта	Дата постановки на учет	Документ, подтверждающий право на объект НМА			Срок полезного использования до пересмотра (мес.)	Срок полезного использования после пересмотра (мес.)	Причина изменения срока полезного использования	Перечень прилагаемых оправдательных документов	Изменение суммы амортизационных отчислений, руб. (+; -)
			наименование	дата	номер					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Сроки полезного использования по следующим нематериальным активам оставить без изменения:

№ п/п	Наименование объекта	Дата постановки на учет	Документ, подтверждающий право на объект НМА			Срок полезного использования (мес.)	Перечень прилагаемых оправдательных документов
			наименование	дата	номер		
1	2	3	4	5	6	7	8

Председатель комиссии: _____
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Члены комиссии: _____
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

_____ (должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер: _____
(подпись) (расшифровка подписи)

«___» _____ 20__ г.

Приложение 1

Организация _____

«УТВЕРЖДАЮ»

(должность)

(подпись) (расшифровка

подписи)

« ____ » _____ 20__ г.

АКТ № ____

О ПЕРЕСМОТРЕ СПОСОБОВ ОПРЕДЕЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ПО НЕМАТЕРИАЛЬНЫМ АКТИВАМ

дата составления « ____ » _____ 20__ г.

Комиссия в составе _____

пришла к заключению: изменить способы определения амортизации по следующим нематериальным активам:

№ п/п	Наименование объекта	Дата постановки на учет	Способ определения амортизации до пересмотра	Фактическая (первоначальная) стоимость, руб.	Текущая рыночная стоимость, руб.	Сумма накопленной амортизации, руб.	Способ определения амортизации после пересмотра	Причина изменения способа определения амортизации	Изменение суммы амортизационных отчислений, руб. (+; -).
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Способы определения амортизации по следующим нематериальным активам оставить без изменения:

№ п/п	Наименование объекта	Дата постановки на учет	Способ определения амортизации	Сумма накопленной амортизации, руб.
1	2	3	4	5

Председатель комиссии: _____
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Члены комиссии: _____
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

_____ (должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер: _____
(подпись) (расшифровка подписи)

« ____ » _____ 20__ г.

Приложение 2

Организация _____

«УТВЕРЖДАЮ»

(должность)

(подпись) (расшифровка

подписи)

«___» _____ 20__ г.

АКТ № _____

ОБ ОБЕСЦЕНЕНИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

дата составления «___» _____ 20__ г.

Комиссия в составе _____

пришла к заключению: провести тестирование на обесценение нематериальных активов:

№ п/п	Наименование объекта	Признаки обесценения	Остаточная стоимость объекта, руб.	Возмещаемая стоимость объекта, руб.	Убыток от обесценения, руб.
1	2	3	4	5	6

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования:

№ п/п	Наименование объекта	Остаточная стоимость, руб.	Возмещаемая стоимость объекта, руб.	Убыток от обесценения, руб.
1	2	3	4	5

Председатель комиссии: _____
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Члены комиссии: _____
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

_____ (должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер: _____
(подпись) (расшифровка подписи)

«___» _____ 20__ г.

Приложение 3

Организация _____
Структурное подразделение _____

«УТВЕРЖДАЮ»

(должность)

(подпись) _____
(расшифровка

подписи)

«___» _____ 20__ г.

АКТ № _____
О ПРИЕМКЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

дата составления «___» _____ 20__ г.

Наименование объекта _____
Сдатчик (организация, структурное подразделение) _____
Краткая характеристика объекта _____

Дебет, счет, субсчет	Кредит, счет, субсчет	Способ при- обретения	Документ, подтвер- ждающий право на объект НМА			Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использова- ния	Способ на- числения амортизации	Норма амортиза- ции, %	Годовая сумма аморти- зации	Номер счета для отнесе- ния аморти- зации
			наимено- вание	дата	номер						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Комиссия по приему «___» _____ 20__ г.

Заключение комиссии _____

Председатель комиссии: _____
(должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Члены комиссии: _____
(должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)
_____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

В карточке учета нематериальных активов отмечено _____

Главный бухгалтер: _____ (дата)
(подпись) _____ (расшифровка подписи)

«___» _____ 20__ г.

Организация _____
Структурное подразделение _____

«УТВЕРЖДАЮ»

(должность)

(подпись) (расшифровка

подписи)

«___» _____ 20__ г.

АКТ № ____
О ВЫБИТИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

дата составления «___» _____ 20__ г.

Наименование объекта _____

Фактический срок полезного использования	Первоначальная стоимость, руб.	Сумма начисленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.	Способ начисления амортизации	Норма амортизации, %	Причина выбытия	Дебет, счет, субсчет	Кредит, счет, субсчет
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Комиссия по выбытию «___» _____ 20__ г.

Заключение комиссии _____

Перечень прилагаемых документов _____

Председатель комиссии: _____
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Члены комиссии: _____
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

_____ (должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Результаты списания _____

В карточке учета нематериальных активов отмечено _____

Главный бухгалтер: _____ (дата)

_____ (подпись) (расшифровка подписи)

«___» _____ 20__ г.

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель организации-лицензиара

_____ (должность) _____ (личная подпись) _____ (расшифровка подписи)

«___» _____ 20__ г.

М.П.

Организация – лицензиар _____

(наименование)

_____ (адрес, телефон, факс)

_____ (банковские реквизиты)

Организация-лицензиат _____

(наименование)

_____ (адрес, телефон, факс)

_____ (банковские реквизиты)

Основание для составления акта _____

АКТ О ПРИЕМЕ-ПЕРЕДАЧЕ ПРАВА НА ОБЪЕКТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ПО ЛИЦЕНЗИОННОМУ ДОГОВОРУ

Лицензионный договор	номер	
	дата	
	дата государственной регистрации	
	срок действия	
	объем передаваемых прав (исключительная / неисключительная лицензия)	

Наименование передаваемого объекта	Номер, дата документа о государственной регистрации	Способы использования объекта	Территория, на которой допускается использование объекта	Срок и порядок представления отчета об использовании объекта	Разовый (паушальный) платеж		Периодические платежи (роялти)		Общая сумма вознаграждения по договору
					Сумма	Срок оплаты	Сумма	Срок оплаты	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Председатель комиссии: _____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Члены комиссии: _____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)
_____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Отметка бухгалтерии организации-лицензиара:

Учтена передача неисключительного права на объект нематериальных активов: _____

Главный бухгалтер: _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

«___» _____ 20__ г.

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель организации-лицензиата

_____ (должность) _____ (личная подпись) _____ (расшифровка подписи)

«___» _____ 20__ г.

М.П.

Отметка бухгалтерии организации-лицензиата

Объект нематериальных активов учтен на забалансовом счете: _____

в оценке _____ рублей

Главный бухгалтер: _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

«___» _____ 20__ г.

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель организации-правообладателя

_____ (должность) _____ (личная подпись) _____ (расшифровка подписи)

«___» _____ 20__ г.

М.П.

Организация – правообладатель _____

(наименование)

_____ (адрес, телефон, факс)

_____ (банковские реквизиты)

Организация- пользователь _____

(наименование)

_____ (адрес, телефон, факс)

_____ (банковские реквизиты)

Основание для составления акта _____

АКТ О ПРИЕМЕ-ПЕРЕДАЧЕ ПРАВ НА ОБЪЕКТЫ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ПО ДОГОВОРУ КОММЕРЧЕСКОЙ КОНЦЕССИИ

Договор коммерческой концессии	номер	_____
	дата	_____
	дата государственной регистрации	_____
	срок действия	_____
	объем использования передаваемых прав (максимальный/ минимальный)	_____

Наименование передаваемых объектов	Номер, дата документов о государственной регистрации	Способы использования объектов в предпринимательской деятельности	Территория, на которой допускается использование объектов	Разовый (паушальный) платеж		Периодические платежи (роялти)		Общая сумма вознаграждения по договору
				Сумма	Срок оплаты	Сумма	Срок оплаты	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Председатель комиссии: _____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Члены комиссии: _____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

_____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Отметка бухгалтерии организации-правообладателя:

Учтена передача неисключительных прав на объекты нематериальных активов: _____

Главный бухгалтер: _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

«___» _____ 20__ г.

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель организации-пользователя

_____ (должность) _____ (личная подпись) _____ (расшифровка подписи)

«___» _____ 20__ г.

М.П.

Отметка бухгалтерии организации-пользователя
Объект нематериальных активов учтен на забалансовом счете:

_____ в оценке _____ рублей
Главный бухгалтер: _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

«___» _____ 20__ г.

Основные направления анализа нематериальных активов

Автор	Направления анализа
А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин	1. анализ объема и динамики нематериальных активов; 2. анализ структуры и состояния нематериальных активов по видам, срокам полезного использования и правовой защищенности; 3. анализ доходности (рентабельности) и фондоотдачи нематериальных активов; 4. анализ ликвидности нематериальных активов и степени риска вложений капитала в нематериальные активы.
Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова	1. анализ объема, динамики, структуры и состояния нематериальных активов; 2. анализ по видам, срокам полезного использования и правовой защищенности; 3. анализ эффективности использования нематериальных активов.
Т.Г. Садовская, В.А. Дадонов, П.А. Дроговоз	1. анализ идентифицируемых нематериальных активов: <ul style="list-style-type: none"> • анализ динамики, состава и структуры объектов интеллектуальной стоимости; • анализ движения и состояния объектов интеллектуальной стоимости; • анализ использования объектов интеллектуальной стоимости; • факторный анализ эффективности использования объектов интеллектуальной стоимости. 2. анализ неидентифицируемых нематериальных активов: <ul style="list-style-type: none"> • анализ динамики, состава и структуры неидентифицируемых нематериальных активов; • анализ использования неидентифицируемых нематериальных активов; • факторный анализ эффективности использования неидентифицируемых нематериальных активов.

О.В. Ефимова, М.В. Мельник	<ol style="list-style-type: none"> 1. анализ динамики их состава и структуры; 2. анализ движения; 3. оценка источников финансирования; 4. анализ эффективности использования.
Г.В. Савицкая	<ol style="list-style-type: none"> 1. анализ объема и динамики нематериальных активов 2. анализ структуры и состояния нематериальных активов по видам, срокам полезного использования, источникам образования, правовой защищенности 3. анализ доходности и оборачиваемости нематериальных активов 4. анализ ликвидности нематериальных активов и степени риска вложений капитала в данный вид активов
Н.М. Балакирева	<ol style="list-style-type: none"> 1. анализ объема, динамики, структуры и состояния нематериальных активов 2. анализ нематериальных активов по видам, срокам полезного использования и правовой защищенности 3. анализ эффективности использования нематериальных активов
Н.Н. Илышева, С.И. Крылов	<ol style="list-style-type: none"> 1. анализ наличия, объема, состава и структуры нематериальных активов; 2. анализ движения и износа нематериальных активов
Т.А. Пожидаева	<ol style="list-style-type: none"> 1. анализ структуры нематериальных активов и ее изменение; 2. анализ движения нематериальных активов; 3. анализ состояния нематериальных активов; 4. анализ эффективности использования нематериальных активов; 5. факторный анализ эффективности использования нематериальных активов.

<p>Н.С. Пласкова</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. анализ объема и динамики; 2. анализ структуры и состояния по видам, по срокам полезного использования, источниками поступления, степени правовой защищенности; 3. анализ амортизации нематериальных активов, а также их выбытия; 4. анализ эффективности (рентабельности, фондоотдачи); 5. анализ риска вложений капитала в нематериальные активы.
<p>Д.А. Ендовицкий и др.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. анализ потребности в нематериальных активов; 2. анализ состава, структуры и движения нематериальных активов; 3. анализ правовой защищенности нематериальных активов; 4. оценка стоимости нематериальных активов; 5. прогнозный анализ спроса и предложения нематериальных активов; 6. анализ оборачиваемости и рентабельности нематериальных активов; 7. анализ эффективности инвестиций в нематериальные активы и связанных с ними рисков; 8. анализ расходов на поддержание нематериальных активов в рабочем состоянии; коррекционный анализ нематериальных активов; 9. анализ явных и неявных доходов от использования нематериальных активов; 10. анализ влияния наличия и эффективности использования нематериальных активов на финансовое состояние организации и ее рыночную стоимость.
<p>А.В. Казин</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. анализ динамики и структуры нематериальных активов; 2. анализ эффективности использования нематериальных активов; 3. анализ деловой репутации фирмы.

Л.А. Адамайтис	<ol style="list-style-type: none"> 1. анализ объема, динамики и структуры нематериальных активов; 2. анализ по видам, срокам полезного использования и правовой защищенности; 3. анализ эффективности использования нематериальных активов
Н.Г. Шредер	<ol style="list-style-type: none"> 1. анализ объема, динамики, структуры и состояния нематериальных активов; 2. анализ по видам, срокам полезного использования; 3. анализ эффективности использования нематериальных активов.
Н.Г. Новичкова, К.С. Манасарян	<ol style="list-style-type: none"> 1. анализ объема и динамики нематериальных активов; 2. анализ структуры нематериальных активов по видам, срокам полезного использования и правовой защищенности; 3. анализ отдачи и емкости нематериальных активов; 4. анализ прибыльности (рентабельности) использования нематериальных активов.
О.А. Прямухина	<ol style="list-style-type: none"> 1. анализ состава, структуры, движения и состояния нематериальных активов; 2. анализ эффективности использования нематериальных активов; 3. выявление резервов повышения эффективности использования нематериальных активов.

Показатели, рассчитываемые при анализе нематериальных активов

Наименование показателя	Условное обозначение	Формула расчета	Характеристика показателя	Автор
Анализ динамики, состава и структуры нематериальных активов				
Удельный вес нематериальных активов в имуществе организации	γ_{HMA}	$g_{HMA} = \frac{HMA}{A}$ где HMA - стоимость нематериальных активов, A - активы	Увеличение данного показателя является положительной тенденцией финансово-хозяйственной деятельности организации.	Т.Г. Садовская и др.
Удельный вес объектов интеллектуальной собственности в имуществе организации	γ_{OIC}	$g_{OIC} = \frac{OIC}{A}$ где OIC - стоимость объектов интеллектуальной собственности, A - активы	Высокое значение показателя свидетельствует о том, что руководство организации уделяет внимание вопросам правовой охраны ОИС. Рост данного показателя является положительной тенденцией.	Т.Г. Садовская и др.
Соотношение собственных и полученных объектов интеллектуальной собственности	K_c	$K_c = \frac{OIC}{HMA_{пол}}$ где OIC - стоимость объектов интеллектуальной собственности, $HMA_{пол}$ - нематериальные активы, полученные в пользование	Характеризует возможности предприятия по извлечению экономических выгод из нематериальных активов	Т.Г. Садовская и др.

<p>Удельный вес неидентифицируемых нематериальных активов в имуществе организации</p>	<p>$\gamma_{\text{ннмаи}}$</p>	$g_{\text{ннмаи}} = \frac{\text{ННМАи}}{A}$ <p>где <i>ННМАи</i> - стоимость неидентифицируемых нематериальных активов, <i>A</i> - активы</p>	<p>Высокое значение показателя свидетельствует об активной деятельности организации в сфере приобретения другого бизнеса.</p>	<p>Т.Г. Садовская и др.</p>
<p>Удельный вес объектов промышленной собственности</p>	<p>$\gamma_{\text{опс}}$</p>	$g_{\text{опс}} = \frac{\text{ОПС}}{\text{ОИС}}$ <p>где <i>ОПС</i> – стоимость объектов промышленной собственности, <i>ОИС</i> - стоимость объектов интеллектуальной собственности</p>	<p>Характеризует использование исключительных прав на изобретение полезные модели и промышленные образцы, а также товарные знаки</p>	<p>Т.Г. Садовская и др.</p>
<p>Удельный вес объектов патентного права</p>	<p>$\gamma_{\text{опп}}$</p>	$g_{\text{опп}} = \frac{\text{ОПП}}{\text{ОИС}}$ <p>где <i>ОПП</i> – стоимость объектов патентного права, <i>ОИС</i> - стоимость объектов интеллектуальной собственности</p>	<p>Позволяет оценить степень правовой защиты интеллектуальной собственности организации. Высокое значение показателя свидетельствует о правильной политике организации в области коммерциализации результатов интеллектуальной собственности.</p>	<p>Т.Г. Садовская и др.</p>

Удельный вес средств индивидуализации	$\gamma_{СИ}$	$g_{СИ} = \frac{СИ}{ОИС}$ <p>где СИ – стоимость средств индивидуализации, ОИС - стоимость объектов интеллектуальной собственности</p>	Характеризует маркетинговую политику организации. Высокое значение показателя отражает внимание руководства организации к повышению потребительской ценности выпускаемой продукции и оказываемых услуг.	Т.Г. Садовская и др.
Удельный вес объектов авторского права	$\gamma_{ОАП}$	$g_{ОАП} = \frac{ОАП}{ОИС}$ <p>где ОАП – стоимость объектов авторского права, ОИС - стоимость объектов интеллектуальной собственности</p>	Является характеристикой сферы деятельности наукоемкого предприятия. Высокое значение показателя свидетельствует о том, что организация осуществляет разработку и продажу информационных технологий.	Т.Г. Садовская и др.
Удельный вес нетрадиционных объектов интеллектуальной собственности	$\gamma_{НОИС}$	$g_{НОИС} = \frac{НОИС}{ОИС}$ <p>где НОИС – стоимость нетрадиционных объектов интеллектуальной собственности (селекционных достижений), ОИС - стоимость объектов интеллектуальной собственности</p>	Позволяет оценить деятельность организации в области микроэлектроники и генетики.	Т.Г. Садовская и др.

Анализ движения и состояния нематериальных активов				
Индекс роста нематериальных активов	i	$i = \frac{HMA_K}{HMA_H}$ <p>где HMA_K - стоимость нематериальных активов на конец отчетного периода, HMA_H - стоимость нематериальных активов на начало отчетного периода</p>	Служит для обобщающей характеристики движения нематериальных активов	Н.М. Балакирева
Коэффициент прироста нематериальных активов	$K_{\text{прир.}}$	$K_{\text{прир.}} = \frac{HMA_K - HMA_H}{HMA_H}$ <p>где HMA_K - стоимость нематериальных активов на конец отчетного периода, HMA_H - стоимость нематериальных активов на начало отчетного периода</p>	Служит для обобщающей характеристики движения нематериальных активов	Н.Н. Ильшева, С.И. Крылов, Т.Г. Садовская и др.
Коэффициент поступления нематериальных активов	$K_{\text{пост.}}$	$K_{\text{пост.}} = \frac{HMA_{\text{пост.}}}{HMA_K}$ <p>где $HMA_{\text{пост.}}$ - стоимость поступивших за отчетный период нематериальных активов, HMA_K - стоимость нематериальных активов на конец отчетного периода</p>	Показывает долю вновь поступивших нематериальных активов в их стоимости на конец анализируемого периода. Характеризует интенсивность поступления нематериальных активов в организацию	Д.А. Ендовицкий и др., Т.Г. Садовская и др., Н.Н. Ильшева, С.И. Крылов, Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова, Н.Г. Шредер, Т.А. Пожидаева, О.А. Прямухина, Н.Г. Новичкова

<p>Коэффициент обновления (новизны нематериальных активов)</p>	<p>$K_{обн.}$</p>	$K_{пост} = \frac{HMA_{вв}}{HMA_{к}}$ <p>где $HMA_{вв}$ – стоимость вновь введенных за отчетный период нематериальных активов, $HMA_{к}$ – стоимость нематериальных активов на конец отчетного периода</p>	<p>Одна из разновидностей коэффициента поступления. Характеризует долю новых объектов нематериальных активов в составе всех объектов нематериальных активов на конец года.</p>	<p>Д.А. Ендовицкий и др., Н.М. Балакирева</p>
<p>Срок обновления нематериальных активов</p>	<p>$T_{обн.}$</p>	$T_{обн} = \frac{HMA_{н}}{HMA_{пост}}$ <p>где $HMA_{н}$ – стоимость нематериальных активов на начало отчетного периода, $HMA_{пост.}$ – стоимость поступивших за отчетный период нематериальных активов</p>	<p>Характеризует средний срок обновления нематериальных активов в годах.</p>	<p>Н.Г. Шредер, Л.В. Донцова, Н.А.Никифорова</p>
<p>Коэффициент выбытия нематериальных активов</p>	<p>$K_{выб}$</p>	$K_{выб} = \frac{HMA_{выб}}{HMA_{н}}$ <p>где $HMA_{выб.}$ – стоимость выбывших за отчетный период нематериальных активов, $HMA_{н}$ – стоимость нематериальных активов на начало отчетного периода</p>	<p>Характеризует интенсивность выбытия нематериальных активов из организации. Показывает долю выбывших за отчетный период нематериальных активов в их стоимости на начало анализируемого периода.</p>	<p>Д.А. Ендовицкий и др., Н.Н. Илышева, С.И. Крылов, Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова, Н.Г. Шредер, Т.А. Пожидаева, О.А. Прямухина, Н.М. Балакирева, Н.Г. Новичкова</p>

Коэффициент интенсивности использования нематериальных активов	$K_{инт}$	$K_{инт} = \frac{HMA_{пост}}{HMA_{выб}}$ <p>где $HMA_{пост}$ – стоимость поступивших за отчетный период нематериальных активов, $HMA_{выб}$ – стоимость выбывших за отчетный период нематериальных активов</p>	Показывает интенсивность процесса замещения выбывших нематериальных активов поступившими.	Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова, Н.Г. Шредер, Н.Г. Новичкова
Коэффициент стабильности нематериальных активов	$K_{ст}$	$K_{ст} = \frac{HMA_n - HMA_{выб}}{HMA_n}$ <p>где HMA_n – стоимость нематериальных активов на начало периода, $HMA_{выб}$ – стоимость выбывших за отчетный период нематериальных активов</p>	Характеризует сохраняемые для дальнейшего использования объекты нематериальных активов.	Н.М. Балакирева
Коэффициент ликвидации нематериальных активов	$K_{л}$	$K_{л} = \frac{HMA_{лик}}{HMA_n}$ <p>где $HMA_{лик}$ – стоимость ликвидированных нематериальных активов, HMA_n – стоимость нематериальных активов на начало периода</p>	Показывает долю ликвидированных за отчетный период нематериальных активов в их стоимости на начало анализируемого периода.	О.А. Прямухина

Коэффициент амортизации (износа, использованности) нематериальных активов	$K_{ам}$	$K_{AM} = \frac{A_M}{HMA_{перв}}$ <p>где A_M – амортизация нематериальных активов, $HMA_{перв}$ – первоначальная стоимость нематериальных активов</p>	Характеризует амортизационную политику организации.	Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова, И.А. Бланк, Н.Г. Шредер, Н.Н. Ильшева, С.И. Крылов, Т.А. Пожидаева, О.А. Прямухина Н.Г. Новичкова
Коэффициент срока полезного использования нематериальных активов	$K_{спи}$	$K_{спи} = \frac{HMA_n}{HMA_{выб}}$ <p>где HMA_n – стоимость нематериальных активов на начало периода, $HMA_{выб}$ – стоимость выбывших за отчетный период HMA, $K_{выб}$ – коэффициент выбытия</p>	Характеризует фактический срок полезного использования нематериальных активов.	Н.М. Балакирева
Коэффициент годности (остаточной стоимости) нематериальных активов	$K_{год}$	$K_{год} = \frac{HMA_{ост}}{HMA_{перв}}$ <p>где $HMA_{ост}$ – остаточная стоимость нематериальных активов, $HMA_{перв}$ – первоначальная стоимость нематериальных активов</p>	Характеризует амортизационную политику организации.	И.А. Бланк, Н.Н. Ильшева, С.И. Крылов, О.А. Прямухина Н.Г. Новичкова,

Анализ использования нематериальных активов				
Коэффициент реальной стоимости нематериальных активов	K_p	$K_p = \frac{HMA_{cp}}{A_{cp}}$ <p>где HMA_{cp} – среднегодовая балансовая стоимость нематериальных активов, A_{cp} – среднегодовая стоимость активов</p>	Характеризует эффективность использования нематериальных активов в предпринимательской деятельности.	Н.М. Балакирева, Н.Г. Новичкова
Рентабельность (доходность) нематериальных активов	R_{HMA}	$R_{HMA} = \frac{P}{HMA_{cp}}$ <p>где P – прибыль до налогообложения, чистая прибыль; HMA_{cp} – среднегодовая стоимость нематериальных активов</p>	Характеризует величину прибыли, получаемой с каждого рубля нематериальных активов.	А.Д. Шермет, Н.П. Любушин, Д.А. Ендовицкий, Т.А. Пожидаева, Л.А. Адамайтис, А.В. Казин, Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова
Отдача (оборачиваемость) нематериальных активов	f	$f = \frac{N}{HMA_{cp}}$ <p>где N – выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг; HMA_{cp} – среднегодовая стоимость нематериальных активов</p>	Характеризует величину выручки, получаемой с каждого рубля нематериальных активов.	А.Д. Шермет, Н.П. Любушин, Д.А. Ендовицкий, Т.А. Пожидаева, Л.А. Адамайтис, А.В. Казин, Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова

Емкость нематериальных активов	e	$e = \frac{HMA_{cp}}{N}$ <p>где HMA_{cp} – среднегодовая стоимость нематериальных активов, N – выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг</p>	Характеризует потребность нематериальных активов для производства одного рубля продукции работ, услуг.	Н.П. Любушин, Н.Г. Новичкова, О.А. Прямухина
Вооруженность работающих нематериальными активами	W	$W = \frac{HMA_{cp}}{T}$ <p>где HMA_{cp} – среднегодовая стоимость нематериальных активов, T – среднесписочная численность работающих</p>	Показывает стоимость нематериальных активов, приходящихся на одного работающего.	Н.П. Любушин, Т.Г. Садовская и др.
Амортизационная емкость нематериальных активов	A_{HMA}	$A_{HMA} = \frac{A}{N}$ <p>где A – амортизация, N – выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг</p>	Отражает долю амортизации нематериальных активов, начисленной в течение отчетного периода, в общей стоимости выпущенной за этот период продукции, работ, услуг	Т.Г. Садовская и др., О.А. Прямухина
Относительная экономия (перерасход) амортизации нематериальных активов	Э	$\mathcal{E} = A_1 - A_0 \times T_n$ <p>где A_1 – амортизация нематериальных активов отчетного года, A_0 – амортизация нематериальных активов предыдущего года, T_n – темп роста выручки от продаж</p>	Показывает относительную экономию (перерасход) амортизации нематериальных активов	Т.Г. Садовская и др.

Научное издание

Сорокина Елена Михайловна
Фадеева Анна Анатольевна

**НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ:
признание, оценка, учет и анализ**

Издается в авторской редакции

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в печать 22.06.11. Формат 60х90 1/16. Бумага офсетная. Печать трафаретная. Усл. печ. л. 13,0. Тираж 300 экз. Заказ

Издательство Байкальского государственного университета
экономики и права.

664003, Иркутск, ул. Ленина, 11.

Отпечатано в ИПО БГУЭП.