

3. Касатов А. Д. Развитие экономических методов управления интегрированными корпоративными структурами в промышленности: инвестиционный аспект. М.: Изд. дом «Экономическая газета», 2010. 324 с.
4. Лиманова Н. И., Мамзин Е. А. Дискретная математическая модель детерминированного клеточного автомата и ее программная реализация // Информационные технологии. 2010. № 2. С. 34–38.
5. Лукашин Ю. П. Адаптивные методы краткосрочного прогнозирования временных рядов: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2003. 415 с.
6. Минин Б. В., Таранкова Л. Г. Новые планы «Группы 20» по обеспечению устойчивого роста и стабильности мировой экономики // Деньги и кредит. 2012. № 3. С. 34–38.
7. Светульников С. Г., Бутуханов А. В., Светульников И. С. Запредельные случаи метода Брауна в экономическом прогнозировании. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2006. 98 с.
8. Sharp W. F. Capital Asset Prices: A Theory of Market Equilibrium Under Conditions of Risk // Finance. 1964. Sept. P. 425–442.

УДК 657.1

Михайлова Галина Васильевна, Павлов Александр Степанович

ИННОВАЦИОННЫЕ АКТИВЫ: ВОПРОСЫ ОТРАЖЕНИЯ В СИСТЕМАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЦИОНАЛЬНОГО СЧЕТОВОДСТВА

В статье рассмотрены проблемные аспекты учетного отображения инновационных активов. Особое внимание уделено вопросам интеллектуальной собственности, которая является основой капитализации и конкурентных преимуществ бизнеса. Показана роль профессионального бухгалтерского суждения при оценке и постановке на учет инноваций.

Ключевые слова: инновации, нематериальные активы, профессиональное суждение, учетное отражение, национальное счетоводство.

Mihaylova Galina Vasil'evna, Pavlov Alexander Stepanovich

INNOVATIVE ASSETS IN THE ACCOUNTING AND NATIONAL ACCOUNTING

In this article the problematic aspects of the reference reflection innovative assets. Special attention is paid to issues of intellectual property, which is the basis of capitalization and competitive advantages of the business. The role of professional judgment in assessing accounting and registration of innovations.

Key words: innovation, intangible assets, judgment, account reflection, national accounts.

В современном общепринятом и наиболее распространенном понимании инновация передается через понятие «изменения», т. е. в качестве главной функции инновационной деятельности выделяется функция изменчивости объекта, на который она направлена. Непременным свойством инновации является научно-техническая новизна. Поэтому необходимо отличать инновации от несущественных видоизменений в продуктах и технологических процессах (изменения цвета, формы и т. п.), незначительных технических или внешних изменений продукта, а также входящих в него компонентов; от расширения номенклатуры продукции за счет освоения производства не выпускавшихся прежде на данном предприятии, но уже известных на рынке.

Инновации как самостоятельный объект не находят должного отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Это обусловлено рядом причин, в частности: невозможностью с достаточной степенью определенности проследить взаимосвязь доходов и расходов на разных стадиях жизненного цикла нововведений, особенно при комплексных инновациях; организацией учета и управления (необходимые показатели можно получить при обособленном управлении отдельными проектами и соответствующей организации управленческого учета); соображениями коммерческой тайны и т. д. Исходя из обычаев российского делового оборота, инновационные активы принято включать в состав нематериальных активов.

Следует отметить, что в силу специфического характера нематериальных активов, отсутствия у них материальной формы, их оценка и учет считаются одним из самых сложных разделов бухгалтерского учета. Даже в мировой практике, где уже накоплен определенный опыт оценки и учета нематериальных активов, эта область бухгалтерского учета до конца методически не разработана.

В России эти вопросы проработаны еще меньше, поскольку в российском бухгалтерском учете нематериальные активы появились относительно недавно. Впервые понятие «нематериальные активы» появилось в российском законодательстве в 1990 г.[5].

Что же сегодня представляет из себя «российский» нематериальный актив. Согласно учетной практике к нематериальным активам относятся исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности (при выполнении ряда условий); деловая репутация организации. Отметим, что предприятие может иметь только исключительное имущественное право на объекты интеллектуальной собственности, исключительные права собственности, являющиеся составной частью авторских прав, принадлежат только его разработчику (автору).

Сама природа интеллектуальной собственности имеет неразрывный тройственный характер. Во-первых, регулирование интеллектуальной собственности – значительно развитая область законодательства. Во-вторых, она включает частные предпринимательские экономические права. Наконец, в-третьих, будучи реализуемыми в экономической среде эти права неизбежно требуют соответствующего управления.

Юридический аспект в исследовании проблем интеллектуальной собственности доминирует над двумя остальными, следствием чего является повсеместное распространение некоторых общих юридических принципов. Юридические аспекты проблем, связанных с созданием, использованием и защитой прав на объекты интеллектуальной собственности, достаточно подробно освещены в отечественной и зарубежной литературе [3, с. 5].

Для смежных отраслей, прежде всего для экономической теории и менеджмента, такая постановка вопроса считается не совсем адекватной, поскольку в этих сферах преобладает экономическая концепция видения проблемы.

Для российского бухгалтерского учета подчинение гражданскому праву – объективная реальность. Известный российский ученый, профессор Я. В. Соколов подчеркивает, что современные учетные теории носят ярко выраженный персоналистический характер, ибо они сводят объяснение хозяйственных процессов к поведению лиц, в этих процессах занятых. Он выделяет четыре теории: 1) правовую, 2) психологическую, 3) информационную и 4) лингвистическую [7, с. 255]. Приоритет юридической мантии бухгалтерского учета над всеми прочими представляет предмет бухгалтерского учета, по мнению А. И. Белоусова, в виде контроля прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственных процессах [2, с. 52]. Особенно ярко приоритет юридической мантии над экономической проявляется при учете нематериальных активов (признание объекта нематериальным активом возможно при удовлетворении этого объекта определенным юридическим нормам). Зачастую юридические нормы вступают в противоречие с экономическими, что приводит к непреднамеренному искажению отчетности.

Эта ситуация на профессиональном языке называется «искажение отчетности вследствие несовершенства стандартов учета». Такая отчетность вводит в заблуждение пользователей и она не пригодна для принятия управленческих решений. Как подчеркивает М. В. Мельник, основными искажаемыми в результате несовершенства стандартов учета показателями отчетности являются величина и структура активов организации в разрезе внеоборотных и оборотных активов, а также величина и структура пассивов в разрезе их бессрочных (собственный капитал), долгосрочных и краткосрочных элементов [4, с. 147].

Возвращаясь к теме публикации, отметим, что искажение информации по статье «Нематериальные активы» происходит, с одной стороны, из-за невозможности для организации их переоценивать и доводить стоимость до рыночной, что приводит к занижению стоимости нематериальных активов, а именно прав собственности на интеллектуальные объекты. С другой стороны, нематериальные активы не являются налогооблагаемым элементом и в определенных случаях сама организация, превысив первоначальную стоимость, искажает отчетность.

Вместе с тем при анализе отчетности положительной оценки заслуживает наличие нематериальных активов в виде исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, поскольку интеллектуальная собственность имеет для бизнеса в современных условиях всевозрастающее значение. Значимость этого вида активов возрастает по мере развития рыночной экономики. Исключительные права на изобретения, результаты НИОКР, промышленные образцы, полезные модели свидетельствуют о стремлении организации к поддержанию инновационного потенциала; права на товарный знак и знак обслуживания свидетельствуют об усилении маркетинговых позиций.

Поскольку основным пользователем отчетности в России является государство в лице своих фискальных органов, национальные стандарты учета ориентированы на их интересы. В результате достаточ-

но жестко регламентированы расходы как источник уменьшения налогооблагаемой прибыли, менее жестко – активы. В этой связи наблюдается следующая закономерность: завышается стоимость отдельных видов активов и занижается величина расходов. При такой постановке вопроса затраты на НИОКР с большей вероятностью будут признаны в российской отчетности активами, чем расходами.

Безусловно, оценка и учет научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР) – ответственный вопрос. Сегодня НИОКР – это комплекс мероприятий, включающий в себя как научные исследования, так и производство опытных и мелкосерийных образцов продукции, предшествующий запуску нового продукта или системы в промышленное производство. Расходы на НИОКР являются важным показателем инновационной деятельности предприятия. Одним из основных признаков договора на выполнение НИОКР, как уже было отмечено выше, являются новизна получаемых результатов и возможность создания новых объектов интеллектуальной собственности (изобретений, полезных моделей и промышленных образцов). Другая отличительная особенность этих работ – их творческий характер. Впрочем, эта отличительная особенность сопряжена с риском получить так называемый отрицательный результат. В случае если в результате произведенных расходов на НИОКР предприятие получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, то данные права признаются нематериальными активами, которые подлежат амортизации, т. е. подлежат учету в соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/07.

НИОКР, по которым получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке, или по которым получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства, регулируются положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02. Данное ПБУ при соблюдении определенных требований предписывает расходы на НИОКР отражать в качестве вложений во внеоборотные активы, единицей их бухгалтерского учета должен являться инвентарный объект. Позже были даны рекомендации отражать данный учетный объект на специальных субсчетах, открытых к счету 04 «Нематериальные активы». Таким образом, на счете 04 «Нематериальные активы» группируется информация и по видам нематериальных активов, и по расходам на НИОКР. В результате возникла двойственная ситуация: расходы на НИОКР не относятся к нематериальным активам ни по нормам ПБУ 17/02, ни по нормам ПБУ 14/07, однако подлежат отражению на счете учета нематериальных активов.

В системе национальных счетов (СНС) экономические активы делятся на финансовые и нефинансовые активы. Финансовые активы включают денежные средства и финансовые требования и обязательства в различной форме. Нефинансовые активы в зависимости от их происхождения подразделяются на произведенные и непроизведенные. Аналогичное деление активов предусмотрено только в бюджетном учете.

В СНС различают три основных вида произведенных нефинансовых активов: основной капитал, запасы материальных оборотных средств, ценности.

К нематериальным основным фондам относят:

- а) затраты на геологоразведочные работы;
- б) затраты на программное обеспечение и базы данных для ЭВМ;
- в) оригиналы литературных и художественных произведений (фильмы, звукозаписи, рукописи и т. п.), являющиеся основой для их тиражирования;
- г) наукоемкие промышленные технологии;
- д) прочие нематериальные основные фонды, являющиеся объектами интеллектуальной собственности, использование которых ограничено установленными на них правами владения.

Непроизведенные нематериальные активы представляют собой юридические формы, которые составляются в связи с процессом производства и периодически переходят от одних институциональных единиц к другим. Они состоят из авторских прав, патентов, лицензий, торговых знаков, права на аренду или других передаваемых контрактов, купленных деловых связей («гудвиллов») и др. Данное определение практически по всем параметрам согласуется с определением нематериальных активов коммерческого учета.

Таким образом, анализ категории «нематериальные активы» в системе национального счетоводства и системе бухгалтерского учета (особенно бюджетного учета) показал, что экономические основы для квалификации активов в качестве нематериальных при составлении бухгалтерского баланса те же, что и для квалификации основных и оборотных фондов в СНС (исходя из способа участия в производственном цикле).

Вместе с тем в некоторых странах ряд ноу-хау, не защищенных патентом, может включаться в баланс, если их стоимость может быть надежно оценена, на том основании, что, сохраняя такое ноу-хау в тайне, предприятие оставляет за собой возможности получения ожидаемых от такого ноу-хау выгод. Поэтому, в соответствии со стандартами бухгалтерского учета, стоимость патентной защиты с течением времени амортизируется. «Гудвилл», приобретенный при покупке доли участия в ассоциированном предприятии или неконсолидированном дочернем предприятии (или при увеличении такой доли), то есть величина, на которую стоимость приобретенного предприятия превышает рыночную или справедливую стоимость приобретенных чистых активов, вычитается из (узкого показателя) капитала и резервов и не является активом покупателя. В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) некоторые приобретенные нематериальные активы могут рассматриваться как имеющие неограниченный срок службы; такие активы не амортизируются, но подлежат проверке на ухудшение качества, подобно «гудвиллу». Органы, устанавливающие стандарты бухгалтерского учета и отчетности, считают «гудвилл» активом. Возможна также ситуация, когда стоимость приобретенного предприятия меньше рыночной или справедливой стоимости ее чистых активов, то есть имеет место отрицательный «гудвилл». В этом случае необходимо определить, все ли приобретаемые активы и обязательства определены и надлежащим образом оценены. Если после такого определения остается какой-либо излишек, то капитал и резервы (в узком определении) увеличиваются на величину такого отрицательного «гудвилла».

Согласно МСБУ 38 нематериальный актив является идентифицируемым неденежным активом, который не имеет физической формы и содержится для использования при производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим или для административных целей (МСБУ 38.7). Нематериальные объекты не включают «гудвилл» (МСБУ 38.10), который в МСБУ считается активом, если стоимость приобретения превышает долю покупателя в справедливой стоимости приобретенных активов и обязательств на дату совершения операции (МСБУ 22.41).

Методы оценки бизнеса инновационно-развивающегося предприятия [1, с. 253] обычно группируются в соответствии с затратным, доходным и сравнительным подходами, которые используются в оценке других видов активов.

С точки зрения учетного отражения инновационных активов отметим следующее: в современных условиях принятие решения в пользу того или иного принципа учета определяется степенью уверенности предприятия в доходности новой разработки. От выбора подхода существенно зависит финансовый результат предприятия. Затраты на инновационную деятельность обычно составляют существенные суммы, поэтому ее осуществление является высокорисковым мероприятием. Интеллектуальная собственность – основа капитализации и конкурентных преимуществ бизнеса. Ее реальная стоимость гораздо выше других активов организации. Однако существуют проблемы ее формирования, подтверждения соответствия и в гражданском обороте, и при коммерциализации исключительных прав на объекты авторского права [6].

В этом отношении принципиально важным представляется качественное использование возможностей профессионального бухгалтерского суждения конкретизирующих инновации применительно к сложившейся экономической реальности и потребностям потенциальных потребителей учетной информации.

Литература

1. Анализ эффективности инновационной деятельности / С. Н. Яшин, Е. В. Кошелев, С. А. Макаров. СПб.: БХВ-Петербург, 2012. 288 с.
2. Белоусов А. И. Учетная мысль: эволюция развития: монография. М.: Вузовская книга, 2011. 160 с.
3. Елисеев А. Н., Шульга И. Е. Институциональный анализ интеллектуальной собственности. М.: ИНФРА-М, 2005. 192 с.
4. Мельник М. В., Когденко В. Г. Экономический анализ в аудите. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 543 с.
5. Михайлова Г. В. Роль нематериальных активов в оценке стоимости бизнеса // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»: збірник наукових праць. Тематичний випуск: Технічний прогрес та ефективність виробництва. Харків: НТУ «ХПІ». 2010. № 50. 165 с.
6. Саенко К. С. Организация и методика учета инновационных затрат: теоретико-методологические аспекты // Международный бухгалтерский учет. 2008. № 12.
7. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета: учебник. М.: Магистр, 2009. 287с.