

А.С. Зубков

К вопросу состава и оценки нематериальных активов

В настоящее время правительством республики проводится активная работа по привлечению иностранного капитала в республику, в том числе путём прямой продажи действующих предприятий (или их пакета акций) внешним инвесторам. В целях создания максимальной привлекательности для инвесторов возникает необходимость в объективной и по возможности максимальной оценке всех активов предприятий – объектов инвестиций. Это является непростой задачей особенно в отношении такого специфичного вида активов предприятий, как нематериальные.

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 25 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета», был утверждён ряд нормативных документов по учёту долгосрочных активов, в том числе «Инструкция по бухгалтерскому учёту нематериальных активов» (далее Инструкция № 25). Данным документом сделаны существенные шаги в направлении дальнейшего совершенствования учёта данных активов и его сближения с международными стандартами учёта и отчётности (далее – МСФО). Вместе с тем ряд существенных различий в критериях и составе данных активов в сравнении с международными стандартами продолжают иметь место.

Порядок учета и отражения в отчетности нематериальных активов изложен в МСФО 38 "Нематериальные активы". Согласно данному стандарту нематериальный актив - это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий материально-вещественной формы. В МСФО 38 нематериальный актив признается, когда он отвечает критериям идентифицируемости, контроля над ресурсом и наличия будущих экономических выгод при возможности надежно измерить его себестоимость. Основное различие определений нематериального актива белорусского законодательства с МСФО 38 состоит в том, что оно требует наличия документально оформленного исключительного права на объект, а МСФО - его подконтрольности организации.

Согласно Инструкции № 25 одним из условий признания нематериального актива является наличие документов, подтверждающих имущественные права на него. Это вытекает из пункта 9 данной Инструкции, согласно которому «Инвентарным объектом нематериальных активов является совокупность имущественных прав, **возникающих из патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора либо в ином установленном законодательством порядке**, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций». Отсюда следует, что сформировать инвентарный объект нематериальных активов отразить его в учёте можно только на основании одного из перечисленных выше документов.

На практике «надлежаще оформленные документы» становятся главным препятствием достоверного учета интеллектуальной собственности. Проблемы учета нематериальных активов (имущественных прав) возникают, в частности, из-за того, что указанная Инструкция не уточняет, о каких свидетельствах идет речь. Из всех практикуемых свидетельств (о

регистрации средств индивидуализации, топологий интегральных микросхем, программ для ЭВМ и баз данных, о депонировании экземпляров произведений общественными организациями по коллективному управлению авторскими правами), только свидетельство о регистрации средства индивидуализации является правоустанавливающим документом. Все остальные свидетельства не подтверждают наличия интеллектуальной собственности, а только отражают частное и не подтвержденное независимой экспертизой мнение заявителя регистрации. Вследствие этого при наличии свидетельства о регистрации интеллектуальной собственности может и не быть. В результате возможны ошибки учета нематериальных активов, их амортизации, начисления и уплаты налогов, ничтожность лицензионных соглашений (договоров) и «отчуждения» имущественных прав.

Патенты также не дают полной гарантии наличия интеллектуальной собственности. В частности, на территории Российской Федерации встречаются выданные Роспатентом патенты, подтверждающие «патентование» программ для ЭВМ, которые являются литературными произведениями с правовой охраной исходного текста программ на языках программирования. Последующая компиляция и декомпиляция не создают результатов интеллектуальной деятельности — это уже модификация и адаптация результатов интеллектуальной деятельности, как правило, с использованием технических средств. Вследствие этого «патент» на программу для ЭВМ или базу данных никакой смысловой и правовой функции в их отношении не несет. В данном случае патент подтверждает наличие интеллектуальной собственности, но только не в виде программы для ЭВМ или базы данных, а в виде полезной модели (технического решения) реализации и эксплуатации программно-аппаратного комплекса с использованием программ для ЭВМ и баз данных. При этом далеко не всем программам для ЭВМ и базам данных предоставляется правовая охрана. Например, программы с так называемым открытым кодом, как правило, являются произведениями народного творчества и авторским правом не охраняются. Всевозможные версии и релизы программ для ЭВМ являются их модификациями или адаптациями, как правило, без появления производной интеллектуальной собственности. Таким образом, не каждому результату интеллектуальной деятельности предоставляется правовая охрана. Для этого необходимо признание интеллектуальной собственности как таковой.

С позиций бухгалтерского учёта главная проблема, с которой приходится сталкиваться на практике — соответствие нематериального актива одному из указанных в Инструкции № 25 признаку, а именно, наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива. Для правильной квалификации данных документов необходимо обладать достаточными юридическими знаниями в области авторского и патентного права. Недостаток данных знаний у бухгалтеров – практиков вызывает затруднения при решении вопросов об отнесении на те или иные счета затрат по приобретению актива, не имеющего материально – вещественной формы.

По нашему мнению для обоснованного отнесения к нематериальным активам необходимо документальное признание и подтверждение предоставления результатам интеллектуальной деятельности правовой охраны и исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, которым предоставлена правовая охрана. Наличие у правообладателя надлежаще оформленных документов (например, оформленных по правилам системы сертификации результатов интеллектуальной и научно-технической деятельности, признания и паспортизации интеллектуальной собственности, ноу-хау, инноваций) позволяет не только легализовать интеллектуальную собственность, учитывать и наращивать нематериальные активы без излишнего увеличения их учетной стоимости, но и применять льготы по НДС, противодействовать рейдерству интеллектуальной собственности, содействовать социальному партнерству работников-авторов и работодателей-правообладателей.

Перечень объектов, которые могут составлять НМА организации в соответствии с белорусским законодательством, отличается от такового по МСФО. Согласно МСФО 38 к ним могут быть отнесены торговые марки, фирменные наименования, программное обеспечение, лицензии и франшизы, авторские права, патенты и другие права на промышленную собственность, права на обслуживание и эксплуатацию, рецепты, формулы, проекты и макеты. К расходам периода относятся маркетинговые исследования, организационные расходы, стоимость научно-исследовательских работ, стоимость опытно-конструкторских работ, не принесших положительного результата, затраты на разведку, разработку и добычу полезных ископаемых.

В Инструкции 25 из состава возможных объектов НМА прямо исключён такой объект, как «гудвилл», а так же некоторые объекты промышленной собственности (торговые марки, фирменные наименования, товарные знаки и знаки обслуживания, за исключением полученных при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса). МСФО 38 допускает в качестве возможных нематериальных активов затраты на рекламу, обучение персонала, первоначальные расходы. Нематериальными так же могут быть активы, полученные по договору финансовой аренды (лизинга), если условия их предоставления в момент заключения договора были более выгодными по отношению к принятым в настоящее время. Указанные объекты не предусматриваются в качестве возможных в Инструкции № 25. Такое ограничение круга активов, которые могут считаться нематериальными (при удовлетворении ими всем критериям), может привести к занижению оценочной стоимости активов предприятия в целом в случае их продажи внешним инвесторам.

Наблюдаются некоторые различия белорусского законодательства с МСФО 38 и в определении учётной стоимости нематериальных активов. Согласно данному стандарту после первоначального признания в дальнейшем нематериальный актив подлежит учету одним из следующих методов: по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения; по переоцененной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Переоце-

ненная стоимость должна соответствовать справедливой стоимости. Инструкция № 25 допускает учёт данных активов только по первоначальной или переоценённой стоимости (без вычета сумм амортизации и обесценения).

МСФО 38 требует, чтобы все затраты на нематериальный актив после его приобретения или создания признавались в качестве расходов, кроме случаев, когда есть уверенность в том, что эти затраты позволят нематериальному активу принести будущие экономические выгоды сверх первоначально определенных и эти затраты могут быть оценены и отнесены на нематериальный актив. Если эти условия выполняются, то последующие затраты должны включаться в балансовую стоимость актива. Данное право белорусским организациям Инструкцией № 25 не предоставляется – активы должны учитываться только по первоначальной (переоценённой) стоимости независимо от произведенных дополнительных и роста экономических выгод.

Описанные особенности национальных нормативно – правовых актов в области учёта нематериальных активов не позволяют, по нашему мнению, учесть все возможные объекты данных активов. Отсутствует так же возможность капитализировать затраты, позволяющие увеличить поступление экономических выгод от нематериального актива. Решение данных проблем в ходе очередных шагов по совершенствованию методологии бухгалтерского учёта позволит осуществить дальнейшие шаги в ходе сближения национальных стандартов учёта с международными.

Справочно – правовая система «КонсультантПлюс». – Минск, ООО «Юр-Спектр», 07.10. 2013 г.