

2.7. УЧЕТ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Устинова Я.И., к.э.н., доцент, кафедра информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета

Новосибирский государственный университет экономики и управления, г. Новосибирск

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В статье рассмотрены существующие информационные ограничения финансовой отчетности в отношении основного ресурса постиндустриальной экономики – интеллектуальной собственности. С этой целью выявлены области информационных пробелов в финансовой отчетности, вскрыты причины сложившейся ситуации, намечены перспективы разрешения кризиса современной концепции учета и проанализированы возможные сценарии.

Раскрытие информации об интеллектуальной собственности организаций в финансовой отчетности на сегодняшний день представляется настолько злободневной, настолько и сложной проблемой. С одной стороны, рост удельного веса интеллектуального труда, информации как фактора производства является общепризнанной всемирной экономической тенденцией. Но с другой стороны, интеллектуальная собственность как объект бухгалтерского учета совершенно не укладывается в традиционные рамки «индустриального» учета, ориентированного на материальные объекты, с жесткой системой критериев для принятия решений о необходимости отражения в отчетности и способах такого отражения. Аналогичная позиция высказывается и зарубежными учеными [29, с. 83].

Действующая концепция бухгалтерского учета столь специфичного объекта, как российская, так и международная¹, рассматривают его исключительно сквозь призму категории нематериального актива (НМА), тем самым загоняя данный объект в прокрустово ложе синтезированных и нормативно закрепленных правил бухгалтерского учета, обуславливающих множественные информационные ограничения. Как следствие, теоретически в финансовой отчетности, сформированной как по российским, так и по международным стандартам, может найти отражение лишь часть интеллектуальной собственности, укладываемая в объем понятия «нематериальные активы» (и только предусмотренными стандартами способами), при этом какие-либо учетные инструменты для иной части стандартами не предусмотрены. Практически же в настоящее время большая часть неосязаемых активов не находит

¹ Российская современная официально признанная концепция учета НМА регламентирована следующими нормативными актами: Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ) 14/2007 «Учет нематериальных активов», ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. Международная концепция отражена, прежде всего, в международном стандарте финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 38 «Нематериальные активы».

своего отражения в бухгалтерском учете вообще либо отражается по стоимости, существенно отличной от оценки рынком. Данный факт в полной мере признается также и зарубежными учеными [37; 35, с. 63-64; 34, с. 243; 31, с. 43; 38, с. 39].

Информационные ограничения носят всеобъемлющий характер, начиная от спектра фактов хозяйственной жизни в отношении интеллектуальной собственности, находящих отражение в учете и отчетности, и заканчивая стоимостными оценками этих фактов. В то же время потребности пользователей финансовой отчетности в раскрытии информации относительно НМА весьма высоки. Таким образом, можно констатировать некоторый информационный дефицит (или пробел в знаниях, который констатируют зарубежные специалисты [34, с. 243; 23, с. 5]) в финансовой отчетности в отношении интеллектуальной собственности, на наличие которого указывают следующие факты.

В частности, Б. Лев отмечает, что средний коэффициент капитализация / балансовая стоимость для 500 крупнейших компаний США стал постоянно возрастать с начала 1980-х гг., достигнув значения примерно 6,0 в марте 2001 г. Иными словами, из каждых 6 долл. США рыночной стоимости только 1 долл. зафиксирован в балансах компаний, а остальные пять представляют НМА [10, с. 5].

Причем и в XXI в. наметившаяся тенденция не изменилась. Так, например, компания «Майкрософт»: если на начало 2000 г. ее капитализация оценивалась более чем в 550 млрд. долл., а балансовая стоимость активов составляла лишь 16 млрд. долл., то к концу 2014 г. капитализация составила более 300 млрд. долл. [7], а чистые активы в ее отчетности – порядка 90 млрд. долл. [33], т.е. меньше капитализации более чем в 3 раза. При этом превышение в два и более раз капитализации компании над стоимостью ее чистых активов характерно для большинства зарубежных компаний, что свидетельствует о том, что большая часть активов, составляющих их капитализацию, не учтена. По образному выражению А.И. Козырева, «активы ... компании утром приходят на работу, а вечером уходят» [8].

И если такая ситуация характерна даже для западных компаний, формирующих отчетность по МСФО и Общепринятым принципам бухгалтерского учета США (GAAP), у которых доля НМА в общей величине внеоборотных активов в разы превышает аналогичную долю у российских компаний, то в российской практике данная проблема стоит еще острее. В частности, результат проведенных для крупнейших российских компаний, вошедших в состав 500 крупнейших мировых компаний с сайта журнала «Форбс» <http://www.forbes.com/lists/2015>, расчетов соотношения капитализации компаний и балансовой стоимости их активов по данным консолидированной финансовой отчетности за 2015 г., составленной по МСФО, представлен в табл. 1.

Как видно из табл. 1, соотношение капитализации компаний и балансовой стоимости их активов для российских компаний отражает противоречивые тенденции. С одной стороны, по ряду компаний, для которых рассматриваемое соотношение превышает

единицу, можно констатировать существенную долю неучтенных неосязаемых активов. Однако данный факт может также свидетельствовать и о занижении стоимостной оценки активов компании, которая рынком оценивается более оптимистично. Причем искусственное занижение стоимости основных средств (фондов), по результатам исследований В.С. Зимина и В.Н. Тришина, являлось определяющим фактором, объяснявшим превышение капитализации над стоимостью активов для крупнейших российских сырьевых компаний в 2006 г. [4].

Но с другой стороны, имеется ряд компаний, для которых рассматриваемое отношение менее единицы, причем в отдельных случаях – даже менее 0,1 (т.е. стоимость компании не превышает 10% суммарной стоимости ее активов). Это может свидетельствовать о заниженной оценке рынком стоимости компаний (что в свою очередь может быть обусловлено занижением стоимости активов) либо об осторожности в оценках компании рынком в связи с отсутствием раскрытия информации о ее неосязаемых активах.

Таблица 1
РАСЧЕТ СООТНОШЕНИЯ КАПИТАЛИЗАЦИИ
К БАЛАНСОВОЙ СТОИМОСТИ АКТИВОВ
ПО КРУПНЕЙШИМ РОССИЙСКИМ КОМПАНИЯМ
ЗА 2015 Г.[26]

Продажи, млрд. долл.	Прибыль, млрд. долл.	Активы, млрд. долл.	Капита- лизация, млрд. долл.	Соотно- шение капитали- зация / / активы
ПАО «Газпром»				
102,1	4,9	250,2	57,1	0,23
ПАО «Роснефть»				
80,8	5,8	139,6	51,1	0,37
ПАО «Сбербанк России»				
42,6	3,6	374,3	39,2	0,10
ПАО «ЛУКОЙЛ»				
90,4	4,8	69,6	36,8	0,53
ПАО «Сургутнефтегаз»				
19	20,2	61,5	19,7	0,32
ПАО «Транснефть»				
13,3	2,3	36,7	20,4	0,56
ПАО «ВТБ Банк»				
22,4	21	186,8	14	0,07
ПАО ГМК «Норильский никель»				
8,5	1,7	13,4	23,2	1,73
ПАО «Новатэк»				
7,8	1,2	12,1	27,8	2,30
ПАО «Магнит»				
15,6	0,973	5,6	14,6	2,61
ПАО «Татнефть»				
9	1,6	10,9	11,2	1,03
ПАО «Россети»				
12,5	1	29,6	1,6	0,05
ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат»				
8	0,98	8,9	8,3	0,93
ПАО «Башнефть»				
9,9	0,949	7,1	6,4	0,90
ПАО «Северсталь»				
6,3	0,546	6	10,4	1,73

Продажи, млрд. долл.	Прибыль, млрд. долл.	Активы, млрд. долл.	Капита- лизация, млрд. долл.	Соотно- шение капитали- зация / / активы
ПАО УК «Русал»				
8,7	0,558	11,9	5,5	0,46
ПАО «Система»				
11,6	-0,009	17,8	2,7	0,15
ПАО «РусГидро»				
5,7	0,515	13,1	4	0,31
ПАО «Мегафон»				
5,1	0,637	6,4	6,7	1,05
ПАО «Интер РАО»				
13,1	0,371	7,8	2,8	0,36
ПАО «Московская биржа»				
0,752	0,455	24,2	3,7	0,15
ПАО «Номос Банк»				
4,9	0,206	46,1	3,1	0,07
ПАО «Алроса»				
3,7	0,5	6	8,3	1,38
ООО «ИКС 5 Финанс»				
13,1	0,233	5,6	5,5	0,98
ПАО «Фосагро»				
3,1	0,595	3	5,7	1,90

При этом особенно хотелось бы отметить тот факт, что бухгалтерская (финансовая) отчетность, на базе которой проводился анализ, сформирована на основании МСФО. Следовательно, списывать сложившиеся результаты отражения в отчетности активов и формирования капитализации компаний на огрехи российских ПБУ и даже российского гражданского законодательства в сфере интеллектуальной собственности нет оснований, особенно учитывая выводы зарубежных исследователей.

В любом случае рассматриваемый факт свидетельствует о наличии тесной взаимосвязи между капитализацией компании и рыночной оценкой ее НМА (что подтверждается также и результатами исследований за рубежом [35, с. 63-64; 34, с. 243; 31, с. 43; 24, с. 32; 22, с. 57; 38, с. 39]). Следовательно, отражение российскими компаниями своих неосязаемых активов в финансовой отчетности могло бы оказать компенсаторное воздействие на оценку стоимости их активов и, в силу раскрытия соответствующей информации, могло бы способствовать повышению капитализации компаний. И напротив, динамика капитализации компании является одним из наиболее убедительных доказательств для администрации компании необходимости достоверного и добросовестного раскрытия в ее финансовой отчетности информации о НМА.

Не менее любопытный результат дает анализ структуры НМА, которые российские компании признают в своей консолидированной отчетности, составленной по МСФО, и в своей индивидуальной отчетности, составленной по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ). В частности, результат анализа структуры НМА российских компаний из числа, представленных в табл. 1, для которых соотношение капитализации и балансовой стоимости активов превысило единицу, отражен в табл. 2.

Соотношение НМА, представленных в отчетности, составленной по МСФО, и в отчетности, составленной по РСБУ, на примере крупнейших российских компаний (см. табл. 2), показывает, что объем раскрытой информации принципиально различен. Фактически не выявлено ни одного значимого совпадения по номенклатуре или по суммам. Различия обусловлены масштабом объекта финансовой отчетности (консолидированная отчетность составляется по группе компаний, в отличие от индивидуальной отчетности, и включает гудвилл группы) и предписаниями учетных стандартов (отсутствием тождества между нормами МСФО и РСБУ в части состава НМА (например, возможности включения неисключительных прав), их оценки (например, возможности оценки по справедливой стоимости) и других аспектов). Как следствие, можно было бы ожидать, что оценка НМА в консолидированной финансовой отчетности по МСФО существенно превысит оценку НМА в индивидуальной отчетности по РСБУ.

Однако анализ показывает, что в ряде случаев оценка НМА по РСБУ превышает оценку по МСФО в консолидированной отчетности. Можно предполо-

жить, что в этих случаях администрация бизнеса не видит перспективы в оценке НМА в формате МСФО и оценивает целый ряд активов, признаваемых по РСБУ, по нулевой стоимости либо вообще не признает их для целей МСФО. Иными словами, учитывая достаточно строгие нормативные предписания учетных стандартов, заведомо ограничивающих возможности раскрытия в финансовой отчетности информации об используемых организацией неосвоенных активах, формирующих ее интеллектуальный потенциал и конкурентные преимущества, администрации в ряде случаев выгоднее вообще отказаться от попыток сформировать достоверную и добросовестную информацию о НМА.

Таким образом, информационные ограничения финансовой отчетности в части интеллектуальной собственности зависят не столько от применимых учетных стандартов (российских или международных) либо от специфических особенностей национального законодательства в сфере бухгалтерского учета, сколько от современной концепции учета данного ресурса.

Таблица 2

АНАЛИЗ СТРУКТУРЫ НМА КРУПНЕЙШИХ РОССИЙСКИХ КОМПАНИЙ ПО ДАННЫМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, СФОРМИРОВАННОЙ ПО МСФО И РСБУ, ЗА 2015 Г.²

Наименование компании	НМА по МСФО, млн. руб.							
	всего, в т.ч.	лицензии	права аренды	программное обеспечение	разведка и оценка недр	товарные знаки	прочие НМА	гудвилл
ПАО «Норильский никель»	3 649	-	-	-	-	-	3 649	-
ПАО «Новатэк»	1 567	-	-	-	-	-	1 567	-
ПАО «Магнит»	2 764	159,4	110,2	1 069,6	-	4,9	52,4	1 367,5
ПАО «Татнефть»	0	-	-	-	-	-	-	-
ПАО «Северсталь»	16 394	2 626	-	8 117	1 930	-	1 274	2 447
ПАО «Мегафон»	95 709	47 000	-	3 900	-	-	10 900	33 909
ПАО «Алроса»	1 439	-	-	-	-	-	1 439	-
ПАО «Фосагро»	566	-	-	-	-	-	566	-
Наименование компании	НМА по РСБУ, млн. руб.							
	всего, в т.ч.	патенты	программное обеспечение	товарные знаки	ноу-хау	неисключительные права	прочие НМА	исследования и разработки
ПАО «Норильский никель»	1 530,7	-	190,2	1	-	978,1	175,5	185,9
ПАО «Новатэк»	3 798	-	-	-	-	-	3798	-
ПАО «Магнит»	0	-	-	-	-	-	-	-
ПАО «Татнефть»	788,7	79,3	138,5	0,5	-	-	144,9	425,5
ПАО «Северсталь»	122,9	44,2	13,6	7,5	0,4	-	0,6	56,6
ПАО «Мегафон»	502	-	-	-	-	-	502	-
ПАО «Алроса»	296,7	-	-	-	-	-	60	236,7
ПАО «Фосагро»	0	-	-	-	-	-	-	-

В то же время в действительности интеллектуальные ресурсы приобретают все большее значение для экономики российских организаций. В частности, на сегодняшний день наблюдается тенденция к росту использования интеллектуальной собственности (по числу единиц, вовлеченных в оборот, см. рис. 1). Из рис. 1 видно, что с 2010 по 2015 гг. количество единиц изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, баз данных, программ для ЭВМ и топологий

интегральных микросхем, используемых в деятельности российских организаций, в целом возросло.

Кроме того, отмечается рост числа вовлеченных в хозяйственный оборот технологий (по числу единиц – см. рис. 2). Рис. 2 показывает, что с 2010 по 2015 гг. число используемых технологий в целом возросло (с учетом естественного сокращения используемых технологий в связи с их устареванием и прироста числа технологий за счет их приобретения и разработки). При этом, хотя число приобретенных техно-

² По данным сайта [5] и официальных сайтов публичных компаний.

логий превышало число национальных разработок, однако динамика числа разработанных технологий демонстрирует явный рост, в то время как число приобретенных технологий сокращается.

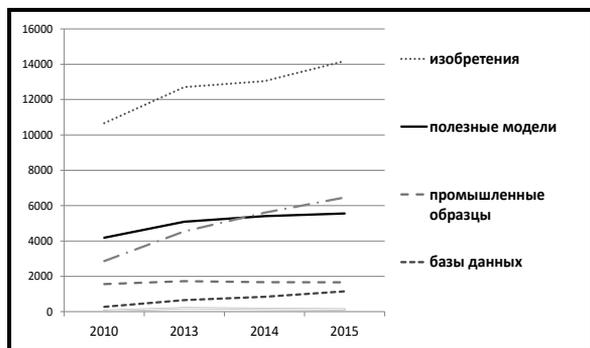


Рис. 1. Динамика использования объектов интеллектуальной собственности по годам [19], ед.

Наконец, анализ динамики внутренних затрат на научные исследования и разработки за последние 16 лет показывает рост расходуемых средств, в том числе средств федерального бюджета (рис. 3). Как показывает рис. 3, если общая сумма внутренних расходов на исследования и разработки стабильно росла, то сумма текущих расходов (за вычетом капитальной составляющей) существенно сократилась лишь в 2012 г., с последующим ростом, а объем государственного финансирования нарастал практически теми же темпами, что и общая сумма расходов, вплоть до 2013 г., когда темпы роста замедлились. Подобные тенденции связаны с введением более жестких требований к софинансированию научных исследований и разработок за счет внебюджетных источников.

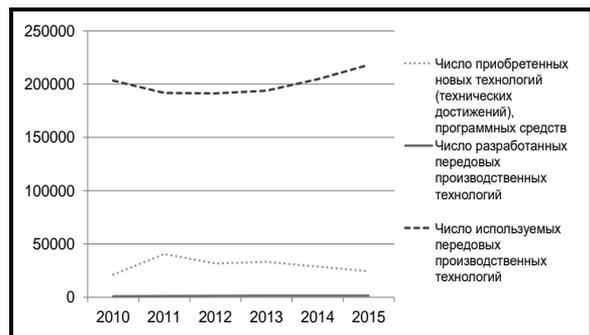


Рис. 2. Динамика вовлечения передовых технологий в хозяйственный оборот по годам [19], ед.

Аналогичные тенденции наблюдаются и за рубежом. В частности, аналитики PricewaterhouseCoopers по результатам исследований, проведенных в США, отмечают увеличение суммы неосязаемых активов, полученных по сделкам, при этом в 2001-2003 гг. примерно 22% сделок имело своим предметом неосязаемые активы [37].

С учетом изложенного логично было бы предположить, что рост использования интеллектуальной собственности в деятельности организаций должен найти отражение в их бухгалтерской (финансовой) отчетности. В действительности же данное предположение

подтверждается лишь частично. Анализ динамики НМА в балансах российских организаций, составленных по РСБУ, за предшествующее десятилетие представлен в табл. 3.

В целом табл. 3 показывает рост показателя НМА за период с 2005 по 2015 гг. Причем в течение 2008 г. происходило некоторое снижение показателя. Вероятная причина: изменения в составе НМА в соответствии с требованиями ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», вступившего в силу с 1 января 2008 г., по сравнению с ранее действовавшим ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» (в частности, исключение из состава НМА организационных расходов и ряда других объектов).

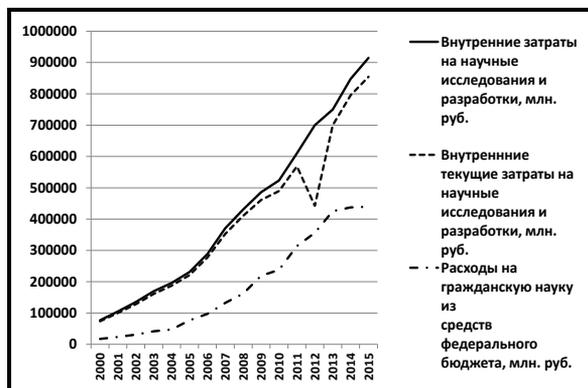


Рис. 3. Динамика внутренних затрат на научные исследования и разработки по годам [19], млн. руб.

В то же время в течение 2009 г. наблюдался рост показателя «нематериальные активы», который может объясняться адаптацией к нормам ПБУ 14/2007 (в том числе включением в состав НМА исключительных прав на ноу-хау и других объектов), а также вступлением в силу с 1 января 2008 г. норм части четвертой Гражданского кодекса РФ (ГК РФ), содержащей раздел VII «Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации». Таким образом, соглашаясь с предположением о влиянии на величину НМА в финансовой отчетности организаций перехода к ПБУ 14/2007 и части четвертой ГК РФ, выдвинутом С.А. Кузубовым, не можем разделить вывод о том, что этот переход «не дал прироста НМА в отчетности» [9, с. 21]. Кроме того, с 1 января 2009 г. вступило в силу ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», п. 7 которого закрепил следующую норму: «Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности». Соответственно все проблемы в правовом регулировании учета НМА в ПБУ 14/2007 предложено было покрывать за счет заимствования норм МСФО, чем достаточно успешно пользовались организации, в особенности формирующие финансовую отчетность как по РСБУ, так и по МСФО. Как следствие, круг объектов, относящихся к НМА, начал толковаться расширительно.

Далее всплеск роста НМА наблюдался в течение 2014 г. В качестве вероятных причин можно предположить следующие. Во-первых, с 1 января 2013 г. утратили силу нормы о сводной отчетности для

большей части организаций, формировавших финансовую отчетность группы компаний, в результате чего акцент при формировании финансовых показателей существенно сместился в сторону МСФО.

Таблица 3
АНАЛИЗ ДИНАМИКИ ПОКАЗАТЕЛЯ НМА В СТРУКТУРЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА ПО ОРГАНИЗАЦИЯМ РФ НА КОНЕЦ ГОДА [6]

Млн. руб.

Го-ды	Внеоборотные активы, в т.ч.	НМА	Оборотные активы	Итого активы баланса	Удельный вес НМА в активах баланса, %	Темп роста НМА, %	Темп роста НМА к 2005 г., %
2005	26 900 860	58 564	23 425 194	50 326 054	0,12	х	х
2006	35 358 315	70 763	29 660 602	65 018 917	0,11	120,83	120,83
2007	43 051 957	110 799	39 592 066	82 644 023	0,13	156,58	189,19
2008	49 355 615	107 141	48 457 461	97 813 076	0,11	96,70	182,95
2009	60 279 736	134 812	48 056 438	108 336 174	0,12	125,83	230,20
2010	75 311 879	163 137	58 147 819	133 459 698	0,12	121,01	278,56
2011	84 635 469	221 459	64 841 775	149 477 245	0,15	135,75	378,15
2012	99 043 231	301 163	78 543 853	177 587 084	0,17	135,99	514,25
2013	157 107 331	381 847	129 401 004	286 508 335	0,13	126,79	652,02
2014	134 238 406	972 325	129 969 690	264 208 096	0,37	254,64	1 660,28
2015	151 444 575	1 344 005	141 612 560	293 057 135	0,46	138,23	2 294,94

Во-вторых, в этот период стартовали разные программы государственной поддержки инвестиций, результатами которых стало создание ряда разработок, права на использование которых закреплялись за разработчиками, причем признание этих прав в отчетности рассматривалось как одно из условий подтверждения целевого использования государственных средств. (В частности, финансирование научно-исследовательских работ и распределение прав на результаты их выполнения осуществлялось на основании следующих документов.

1. Распоряжение Правительства РФ «Об утверждении Концепции федеральной целевой программы «Исследования и разработки по приоритетным направлениям разви-

тия научно-технологического комплекса России» на 2014-2020 гг.» от 2 мая 2013 г. №736-р.

2. Постановление Правительства РФ «О федеральной целевой программе «Исследования и разработки по приоритетным направлениям развития научно-технологического комплекса России на 2014-2020 гг.» от 21 мая 2013 г. №426.
3. Постановление Правительства РФ «Об утверждении Правил осуществления государственными заказчиками управления правами РФ на результаты интеллектуальной деятельности гражданского, военного, специального и двойного назначения» от 22 марта 2012 г. №233 и др.).

Данное предположение подтверждается динамикой объема финансирования работ за счет федерального бюджета (рис. 4).

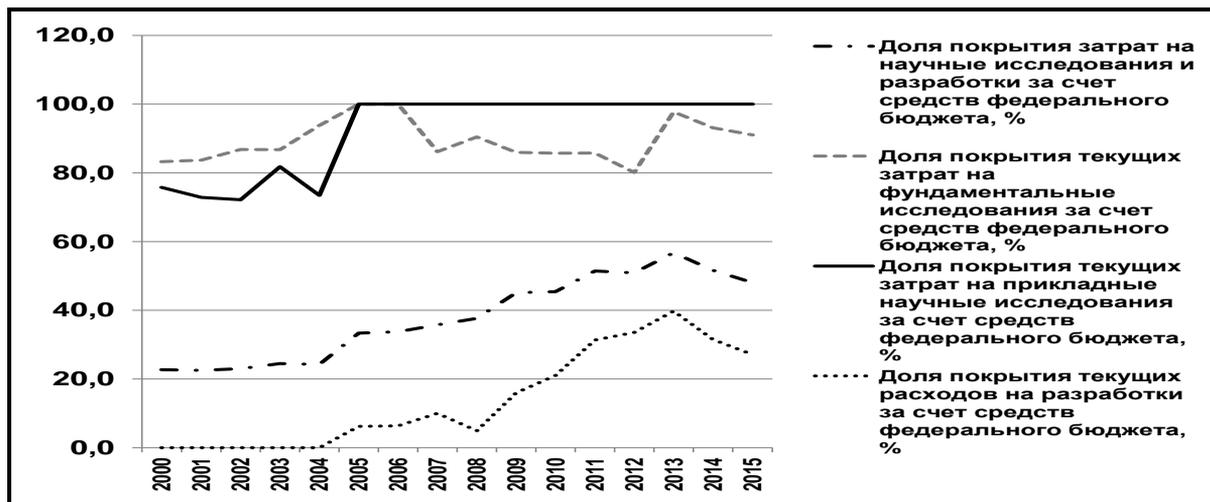


Рис. 4. Динамика доли покрытия затрат на научные исследования и разработки за счет средств федерального бюджета по годам [19], %

Вместе с тем, рост величины НМА в финансовой отчетности организаций не связан с повышением объективности их оценки, раскрываемой в отчетности. Данное обстоятельство сопряжено с совокупностью условий, среди которых можно выделить следующие.

Во-первых, сомнительность выгод от НМА влечет сомнения в целесообразности капитализации затрат по их созданию. Действительно, результаты много-

численных исследований, как отмечает Н.Н. Парасоцкая, показывают, что прямая связь научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ с последующими доходами организации пока никем не доказана [13, с. 15]. Кроме того, возможности достижения долговременного экономического эффекта от использования созданных НМА, как заключает В. Минаев, также оцениваются неодно-

значно [11, с. 31]. При этом, по мнению С.В. Трофимова, мировая практика инновационного развития показывает, что переустройство технологической структуры предприятия даже под заведомо перспективную разработку отнюдь не гарантирует достижения успеха. Это связано с тем, что предварительная оценка перспектив использования нового изобретения, программного продукта или способа производства достаточно часто бывает ошибочной, особенно на начальной стадии их разработки (в ходе выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, предварительной оценки эффективности, подготовки к патентованию созданных результатов интеллектуальной деятельности и т.п.) [18, с. 11]. По данным существующей в данной сфере статистики, совсем небольшая часть охраняемых результатов интеллектуальной деятельности может быть реально использована в производстве. Как показывают результаты исследования Э.Я. Вольтца-Руссет, если рассматривать патентуемые объекты промышленной собственности, то в США и странах Западной Европы только порядка 5 патентов из 100 становятся высокоприбыльными активами предприятий и лишь не более чем 10 из них оправдывают в конечном счете понесенные затраты на их разработку и процедуры патентования. Остальные 90 патентов приносят их владельцам чистый убыток, так как вообще не находят коммерческой реализации [3, с. 58].

В зарубежной практике неопределенность, связанная с получением будущих экономических выгод от НМА, обуславливает сомнения не только в целесообразности капитализации затрат по их созданию, но и в целесообразности их обособленного признания вообще и раскрытия в финансовой отчетности в частности [29, с. 83; 37; 20, с. 398].

Во-вторых, отсутствие в бухгалтерском учете инструментов достоверной оценки обуславливает занижение стоимости НМА. Как правило, стоимость, по которой НМА ставятся на учет, базируется на величине затрат, связанных с созданием НМА. Рыночная же стоимость НМА определяется экономическими выгодами, которые этот актив способен генерировать, а эта величина применительно к НМА в большинстве случаев слабо связана с затратами на их создание. В частности, как отмечает United Nations Economic Commission For Europe, экономическое значение НМА, таких, как интеллектуальная собственность, часто слабо зависит от затрат на их создание, но очень зависит от условий их использования, включая дополнительный человеческий капитал [29, с. 83].

Кроме того, в российских учетных стандартах момент капитализации затрат на создание НМА четко не установлен. Если же исходить из положений МСФО 38 по данному вопросу, то капитализация затрат может охватывать лишь стадию разработок, что совершенно точно исключает из стоимостной оценки НМА не менее 30% затрат, понесенных на их создание, подлежащих единовременному списанию (рис. 5). Рис. 5 показывает, что затраты на разработки за последние 16 лет, чаще всего, не превышали 70% общей суммы затрат на исследования и разработки. Таким образом, отказ от капитализации затрат на

фундаментальные и прикладные исследования заведомо занижает стоимостную оценку полученного результата. Не случайно по результатам опубликованного исследования рабочей группы по финансовому учету и отчетности Accounting and Reporting Policy (**ARP**) Совета по финансовой отчетности Великобритании (**FRC**), проведенного посредством опроса 27 институциональных инвесторов, преимущественно из Великобритании, 15% опрошенных высказались против единовременного списания расходов на исследование, выступая за капитализацию расходов на внутреннее создание НМА [30].

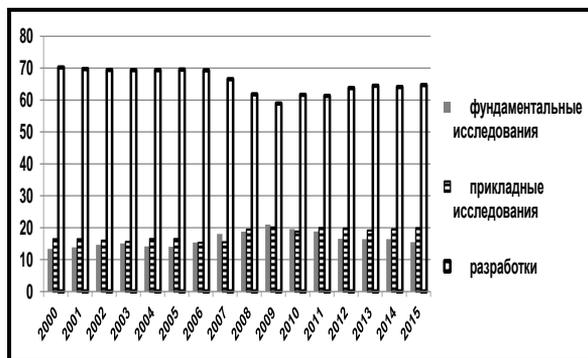


Рис. 5. Структура внутренних текущих затрат на фундаментальные и прикладные исследования и разработки по годам [19], %

Этот же вопрос получил развитие в исследованиях аналитиков **KPMG** и **Deloitte**. Они отмечают, что в соответствии с МСФО расходы на исследования не капитализируются, а расходы на разработки капитализируются, только если будет доказан их будущий вклад в доходы компании. В результате на балансах большинства компаний отражается относительно небольшая стоимость НМА. При этом стоимость внутренне созданных НМА составляет 30-40% от стоимости подобного рода покупных активов [27].

Стоит отметить, что ряд зарубежных исследователей уже высказывают критические замечания в отношении столь редуцированной капитализации расходов на создание НМА (предлагая капитализацию полной суммы расходов, от начала работы над объектом [25, с. 11; 32, с. 379] и на увеличение срока его использования (предлагая капитализацию расходов на продление действия правовой охраны интеллектуальной собственности [35, с. 66]).

Кроме того, даже капитализация всех понесенных затрат не позволяет сформировать представление о полном объеме фактически понесенных расходов на создание результата интеллектуальной деятельности с достаточной степенью достоверности, поскольку большая часть затрат (в среднем 56% без учета амортизации) связана с оплатой труда и отчислениями на социальное страхование (рис. 6).

Как видно на рис. 6, до 60% затрат на создание результатов интеллектуальной деятельности связано с учетом расходов на труд, учетом использования рабочего времени, в то время как объективность такого учета вызывает большие сомнения, поскольку точно отделить труд на исследование и разработки от труда в иных направлениях проблематично.

Как следствие, сомнения вызывает объективность самой модели оценки стоимости полученного результата интеллектуальной деятельности по понесенным на его создание затратам.

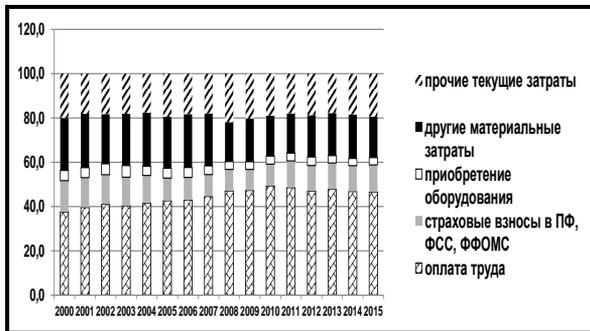


Рис. 6. Структура внутренних текущих затрат на научные исследования и разработки по годам [19], %

Не прибавляет оптимизма и тот факт, что абсолютное большинство имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности, по оценкам Г. Бромберга и В. Марышева, зачастую независимо от того, используются они в промышленном производстве или нет, имеет ограниченную ликвидность [1, с. 88]. Как отмечают специалисты в сфере промышленной собственности, наличие активного рынка имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности является сегодня большой редкостью. Что касается рынка собственно НМА, т.е. исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, вовлеченных в производство или управление, на этот счет высказывается мнение, как отмечает М.В. Моисеев, что такого рынка в РФ пока что не существует [12, с. 18]. (При этом за рубежом приводятся аргументы в пользу невозможности существования активного рынка для специфических, эксклюзивных по своей природе объектов интеллектуальной собственности [34, с. 246]). Возможно, что именно по этой причине доля инновационно активных предприятий в РФ, по оценке А. Ваганова, не превышает в настоящее время 10% [2, с. 20].

Кроме того, использование исторической стоимости для оценки НМА (интеллектуальной собственности) не позволяет раскрыть пользователям финансовой отчетности информацию о вкладе этих активов в доходность организации. Это обстоятельство дает основания зарубежным исследователям для вывода, что правила финансового учета не должны игнорировать принцип консерватизма, но должны предусматривать способы для оценки экономической стоимости будущих экономических выгод, получаемых компанией дополнительно именно от использования НМА [28, с. 1]. При этом на практике ряд передовых компаний США публикуют информацию о таких оценках НМА вне рамок финансовой отчетности [37].

Таким образом, итогом информационных ограничений современной концепции учета интеллектуальной собственности для пользователей финансовой отчетности является явная недостаточность представления и раскрытия сведений о принадлежащих компании и используемых ею интеллектуальных ресурсах. Эта

недостаточность проявляется как в отношении состава признаваемых в финансовой отчетности активов компании, так и в отношении стоимости оценки этих активов и совершаемых с ними операций. Как следствие, пользователи финансовой отчетности компаний, в том числе инвесторы и кредиторы, лишены возможности адекватно оценивать финансовое положение компании, ее платежеспособность, рентабельность ее активов, инвестиционную привлекательность и перспективность, что сказывается на капитализации компании. Соответственно в условиях конкурентной среды подобное положение дел с раскрытием интеллектуальных ресурсов компании в ее финансовой отчетности может негативно сказаться на возможности устойчивого развития компании, особенно в условиях нестабильности экономической среды.

Сложившаяся ситуация, прежде всего, объясняется неспособностью традиционного «индустриального» учета адекватно воспринять и отразить в финансовой отчетности компаний интеллектуальные, неосвоенные ресурсы компании. Иными словами, парадигма традиционного учета исчерпала свои возможности для подготовки финансовой информации в отношении столь нетрадиционного объекта учета в условиях постиндустриальной экономики. Следовательно, необходим переход к новой парадигме, но ее поиск и обоснование, на сегодняшний день, все еще является научно-исследовательской задачей, по пути решения которой сделаны лишь первые шаги.

К аналогичному заключению пришел и ряд зарубежных исследователей [25, с. 11; 37; 35, с. 66; 29, с. 84; 34, с. 246; 36, с. 155-176]. При этом отмечается, что пробел знаний в отношении интеллектуальной собственности на сегодняшний день может рассматриваться как концептуальный пробел [34, с. 248], что требует развития теории бухгалтерского учета [23, с. 100; 39, с. 383-399].

В качестве основных сценариев развития бухгалтерского учета НМА в ориентире на потребности пользователей финансовой отчетности можно выделить следующие три, которые, опираясь на работы Л.А. Плотниковой и А.Е. Каспина [14, с. 36-38], И.И. Просвириной [15, с. 28-34], А.А. Семеновской и П.Г. Грибова [16, с. 56-57], можно сформулировать следующим образом:

- переоценка НМА по справедливой стоимости (и / или расширение использования капитализации затрат на создание). В данном случае преследуется цель приближения стоимостной оценки активов к воплощенному в них доходному потенциалу. Однако, помимо высокой степени субъективизма в оценке, такой подход не затрагивает состав признаваемых НМА (разработка Walgetmoed) [40];
- раскрытие дополнительной информации в рамках сбалансированной системы показателей. Признавая невозможность обеспечения достоверности показателей финансовой отчетности в отношении НМА, данный подход предлагает раскрытие для пользователей широкого спектра нефинансовой информации в отношении НМА, учитывая ее высочайшую значимость для аналитиков. Однако при этом не обеспечивается сопоставимость информации с теми объектами интеллектуальной собственности, которые нашли свое отражение в составе активов (разработка PricewaterhouseCoopers и KPMG) [40];
- оценка НМА на основе остаточного подхода исходя из оценки капитализации компании за вычетом справедли-

вой стоимости всех идентифицированных активов. Действительно, НМА непосредственно влияют на капитализацию компании, однако подобный подход предполагает «котловую оценку», без адекватных инструментов анализа влияния на деятельность компании отдельно взятого НМА (разработка Ernst & Young) [40].

Очевидно, что каждый из предложенных сценариев имеет свои сильные и слабые стороны. Но при этом для всех трех сценариев характерно усреднение потребностей пользователей, стремление к компромиссу, устраивающему всех, но при этом не способному удовлетворить никого, нивелирование влияния интеллектуальной собственности как объекта учета на финансовое положение и финансовые результаты деятельности компании, а также на ее жизнеспособность и перспективы развития в будущем.

Вместе с тем, на сегодняшний день необходимость развития бухгалтерского учета невозможно рассматривать в отрыве от информатизации экономики в целом и учетной системы в частности. Не случайно А.А. Солоненко связывает расширение границ учетной информации с проникновением информационных технологий в учет и гармонизацией учетных систем в международном масштабе, что создает предпосылки образования единого мирового учетного информационного пространства [17, с. 222].

В сложившейся ситуации есть основания полагать, что границы информативности действующей концепции учета интеллектуальной собственности могут быть расширены посредством разработки методологии учета, базирующейся на множественности интересов пользователей финансовой отчетности. При этом со временем неизбежен будет переход от парадигмы индустриального учета к учету постиндустриальному, ориентированному на учет не материально-вещественных объектов, а интеллектуальных ресурсов компании. Как следствие, неизбежен пересмотр ряда учетных концепций, принципов, категорий, а также уточнение понятия «нематериальные активы» и их классификации.

Создание данной методологии требует разработки концептуальной модели учета интеллектуальной собственности, объединяющей в себе в рамках принятой теоретической концепции (совокупности концепций) множество объектов (концептов, понятий), связанных определенными отношениями. Достижение данной цели возможно лишь при последовательном решении следующих задач:

- определение и обоснование этапов построения концептуальной модели;
- формирование и анализ основных элементов концептуальной модели и связей между ними;
- классификация и обоснование функций разработанной концептуальной модели как теории бухгалтерского учета интеллектуальной собственности, как основы для построения локальных моделей учета, а также как инструмента управления уровнем энтропии учетной системы, как базы для формирования профессионального суждения бухгалтера с целью решения учетных задач и создания нормативной конструкции учетного регулятива.

К числу основных направлений реализации концептуальной модели учета интеллектуальной собствен-

ности, представленных на рис. 7, можно отнести следующие.

1. *Теория бухгалтерского учета интеллектуальной собственности.* Концептуальная модель учета, помимо описания основных элементов и их взаимосвязей на базе принятых концептуальных построений, объясняет причинно-следственные связи между элементами, обобщает синтезированное знание на базе принятых классификаций, обеспечивает возможность построения прогнозов на базе разработанного инварианта посредством изменения значений переменных. Реализация аксиологической функции концептуальной моделью предполагает связанность ценностной системы модели и ценностной системы исследователя, а также ценностной системы базиса культуры, в которую вписан исследователь.

2. *Основа для построения локальных моделей учета.* Концептуальная модель объединяет в себе множество объектов (элементов) и связей между ними, степень детальности раскрытия которых устанавливается на этапе конструирования. Соответственно, каждый из этих объектов также можно рассматривать как модель, но с учетом большей степени детализации. Такое последовательное разветвление элементов концептуальной модели обеспечивает компромисс между системным подходом к рассмотрению объекта концептуального моделирования и уровнем сложности проектирования модели и интерпретации полученных с ее помощью результатов.



Рис. 7. Функции концептуальной модели учета интеллектуальной собственности

3. *Инструмент управления уровнем энтропии учетной системы.* В теоретическом аспекте моделирование позволяет в любом факте хозяйственной жизни (или их динамической совокупности – хозяйственном процессе) выделить наиболее значимые общие основания и вариативные параметры, что обеспечивает возможность не только глубокого анализа полученной таким образом учетной модели, но и экстраполировать результаты ее анализа

на иные рассматриваемые объекты. Причем множественность возможных учетных моделей напрямую зависит от множественности принятых учетных теорий, концепций, парадигм, принципов. Поскольку многообразие учетных моделей дает более богатую палитру для описания состояния учетной системы хозяйствующего субъекта в целом, то полнота методологического аппарата повышает уровень внутренней энтропии учетной системы. Следовательно, моделирование можно рассматривать как инструмент оценки степени (глубины и распространенности проявления) и управления уровнем (интенсивностью) энтропии учетной системы.

4. База для формирования профессионального суждения бухгалтера с целью решения учетных задач и для создания нормативной конструкции учетного регулятива. В практическом аспекте моделирование через построение и анализ учетных моделей позволяет спроектировать, исходя из принятых учетных принципов и концепций, множество потенциально возможных решений той или иной учетной задачи и выбрать оптимальный вариант, опираясь на заданные критерии. Значит, моделирование может служить инструментом выработки профессионального суждения бухгалтера с целью формирования учетной политики и решения задач учетной практики. При этом профессиональное суждение в широком смысле слова можно рассматривать как среду, как возможность построения символических конструкций, направленных на познание реальной экономической ситуации. В то же время, поскольку любой регулятив (учетный стандарт, положение по бухгалтерскому учету), по сути, представляет собой лишь один из возможных вариантов решения неких учетных задач, получивших одобрение и признание со стороны профессионального сообщества и (или) государства, моделирование также может служить инструментом построения нормативной конструкции регулятива бухгалтерского учета, имеющего модульную структуру и предполагающего наличие набора модулей, что убедительно доказано А.А. Шапошниковым [21, с. 85-87].

Таким образом, концептуальная модель учета интеллектуальной собственности, направленная на расширение информационных границ в интересах пользователей финансовой отчетности, имеет реализацию как в сфере развития учетной теории, так и в сфере развития учетной практики, в том числе в создании учетных стандартов.

Литература

1. Бромберг Г. Передел интеллектуальной собственности [Текст] / Г. Бромберг, В. Марышев // Интеллектуальная собственность. – 1999. – №1. – С. 85-90.
2. Ваганов А. Нужна ли наука для популяризации науки [Текст] / А. Ваганов // Наука и жизнь. – 2008. – №7. – С. 18-25.
3. Волюнец-Руссет Э.Я. Коммерческая реализация изобретений и ноу-хау (на внешних и внутренних рынках) [Текст] / Э.Я. Волюнец-Руссет. – М. : Юрист, 1999. – 326 с.
4. Зимин В.С. Анализ стоимости активов крупнейших сырьевых компаний России на основании рейтинга журнала Forbes за 2006 год и об оценочной деятельности [Электронный ресурс] / В.С. Зимин, В.Н. Тришин. – 2007 // URL: <http://www.audit-it.ru/articles/appraisal/a108/44400.html>.
5. Интерфакс: Центр раскрытия корпоративной информации [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.edislosure.ru.
6. Интерактивная витрина [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://cbsd.gks.ru/#>.
7. Капитализация рынка акций России упала ниже цены Microsoft [Электронный ресурс]. URL: www.rbc.ru/finances/15/12/2014/548f36f52ae596647e845f15.
8. Козырев А.И. Отчетность по МСФО нужна прежде всего руководителям и собственникам бизнеса, а не инвесторам и регуляторам [Электронный ресурс] / А.И. Козырев // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2015. – №10. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/857756.html>.
9. Кузубов С.А. Развитие теоретико-методологических основ бухгалтерского учета и аудита интеллектуальных активов [Текст] : автореф. дисс. ... д-ра экон. наук / С.А. Кузубов. – Екатеринбург, 2009. – 49 с.
10. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность [Текст] / Б. Лев. – М. : Квинто-Консалтинг, 2009. – 240 с.
11. Минаев В. Оценка нематериальных активов компании [Текст] / В. Минаев // Консультант. – 2012. – №15. – С. 29-33.
12. Моисеев М.В. На повестке дня – учет нематериальных активов по-новому [Текст] / М.В. Моисеев // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2008. – №3. – С. 15-19.
13. Парасоцкая Н.Н. Нормативно-правовое регулирование нематериальных активов в России и в США [Текст] / Н.Н. Парасоцкая // Биржа интеллектуальной собственности. – 2013. – Т. 12 ; №8. – С. 13-20.
14. Плотникова Л.А. Нематериальные активы: обзор международного опыта и перспективы развития [Текст] / Л.А. Плотникова, А.Е. Каспин // Междунар. бухгалтерский учет. – 2006. – №4. – С. 30-38.
15. Просвирина И.И. Нематериальные активы в финансовой отчетности: проблемы и решения [Текст] / И.И. Просвирина // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – №1. – С. 26-34.
16. Семенова А.А. Проблемы формирования отчета об интеллектуальном капитале [Текст] / А.А. Семенова, П.Г. Грибов // Транспортное дело России. – 2011. – №10. – С. 56-57.
17. Солоненко А.А. Использование эволюционного подхода к изучению учетной системы [Текст] / А.А. Солоненко // Вестн. Астраханского гос. техн. ун-та ; Сер. : Экономика. – 2010. – №1. – С. 219-224.
18. Трофимов С.В. Идентификация нематериальных активов предприятий и налоговые последствия трансферта технологий [Текст] / С.В. Трофимов // Финансовое право. – 2014. – №6. – С. 10-15.
19. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://gks.ru>.
20. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст] : пер. с англ. / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
21. Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете [Текст] / А.А. Шапошников. – М. : Финансы и статистика, 1982. – 144 с.
22. Alfredson K. et al. Applying international accounting standards [Text] / K. Alfredson, K. Leo, R. Picker, P. Pacter, J. Radford. – Queensland, John Wiley & Sons Australia, 2005. – 176 p.
23. Christie A. Intellectual property and intangible assets: a legal perspective [Text] / A. Christie // Intellectual property research Institute of Australia occasional paper, Intellectual property research Institute of Australia, University of Melbourne. – 2005. – No. 1/05. – 125 p.

24. Deegan C. Australian financial accounting [Text] / C. Deegan. – 4th ed. – Australia: McGraw-Hill, 2005. – 413 p.
25. Dylan G.R. Accounting for Intellectual property products: international guidelines for national economic accounting and U.S. rules for financial accounting [Text] / G.R. Dylan ; U.S. Department of Commerce bureau of economic analysis, National economic accounts. – 2013. – Nov. – 32 p.
26. Forbes – List Information and news – Forbes.com [Electronic resource]. URL: <http://www.forbes.com/lists/2015>.
27. Hard to reflect the value of intangible assets by using International accounting standard [Electronic resource] / KPMG review. – 2015. – 3 sept. URL: <http://home-kpmg.com>.
28. Jarrett J.E. Intellectual property valuation and accounting [Text] / J.E. Jarrett // Intel prop rights, an open access j. – 2017. – Vol. 5 ; iss. 1. – Pp. 1-2.
29. Intellectual property commercialization. Policy options and practical instruments [Text] / United nations economic commission for Europe. – New York; Geneva, 2011. – 125 p.
30. Investor views on intangible assets and their amortization [Electronic resource] / FRS ARP staff research report. March 2014 ; Financial reporting council. 2014. URL: <http://www.frc.org.uk>.
31. Lev B. et al. Accounting perspective on Intellectual capital [Text] / B. Lev, L. Cañibano, B. Marr // Perspectives on Intellectual capital. – 2005. – Pp. 42-55.
32. Lev B. The boundaries of financial reporting and how to extend them [Text] / B. Lev, P. Zarowin // J. of accounting research. – 1999. – Vol. 37 ; no. 3. – Pp. 353-386.
33. Microsoft 2014 Annual Report [Electronic resource]. URL: www.microsoft.com/investor/reports/ar14/index.html#balance-sheet
34. Moerman L.C. Accounting for intellectual property: inconsistencies and challenges [Text] / L.C. Moerman, S. Van der Laan // J. of intellectual property. – 2006. – Vol. 11. – Pp. 243-248.
35. Petrova R. Accounting treatment of Intellectual property in the pharmaceutical industry [Text] / R. Petrova // Trakia j. of sciences. – 2011. – Vol. 9 ; no. 4. – Pp. 63-68.
36. Petty R. Intellectual capital literature review. Measurement, reporting and management [Text] / R. Petty, J. Guthrie // J. of intellectual capital. – 2000. – Vol. 1 ; no. 2. – Pp. 155-176.
37. Rea N. Intangible assets: what are they worth and how should that value be communicated [Text] / N. Rea, A. Davis. – 2012 URL: www.buildingipvalue.com.
38. Roslender R. Accounting for intellectual capital: rethinking its theoretical underpinnings [Text] / R. Roslender // Measuring business excellence. – 2004. – No. 8. – Pp. 38-45.
39. Roslender R. Thinking critically about intellectual capital accounting [Text] / R. Roslender, R. Fincham // Accounting, auditing & accountability j. – 2003. – Vol. 14 ; no. 4. – Pp. 383-399.
40. Wayne S.U. Challenges from the new economy. Business and financial reporting. Special report. Financial accounting standards board [Electronic resource]. – 2001. – Apr. URL: www.fasb.com.

Ключевые слова

Интеллектуальная собственность; информационные ограничения; концепция учета; раскрытие достоверной и добросовестной информации; финансовая отчетность.

Устинова Яна Игоревна

РЕЦЕНЗИЯ

На сегодняшний день очевидна тенденция в мировой экономике к возрастанию значимости интеллектуальной собственности как экономического ресурса организации. В то же время действующая парадигма российского и международного бухгалтерского учета интеллектуальной собственности предполагает ее отражение в учете и отчетности исключительно через призму категории «нематериальные активы», что объективно обуславливает многочисленные информационные ограничения финансовой информации, предоставляемой пользователям отчетности.

В статье рассмотрены соответствующие информационные ограничения финансовой отчетности в отношении интеллектуальной собственности. При этом автор выявляет области информационных пробелов в финансовой отчетности и вскрывает причины сложившейся ситуации, актуальные как для российской, так и для зарубежной учетной теории и практики. Выводы автора подкреплены тщательным анализом статистической информации и сопоставлением динамики финансовых показателей с тенденциями развития нормативного регулирования отношений в сфере интеллектуальной собственности. В работе намечены перспективы разрешения кризиса современной концепции учета интеллектуальной собственности и проанализированы возможные сценарии.

Данная статья развивает теоретические аспекты бухгалтерского учета интеллектуальной собственности и представляет научно-практический интерес. Позиция автора изложена логично и аргументировано. Статья отражает результаты завершеного этапа научного исследования и рекомендуется к публикации.

Баранов П.П., д.э.н., доцент, заведующий кафедрой информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления «НИНХ», г. Новосибирск.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ