

В. Б. Крымов¹

канд. экон. наук, министр экономики Правительства Московской области

ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ СТАТИСТИКЕ И БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

В проекте Концепции социально-экономического развития России на период до 2020 г. поставлены амбициозные задачи по развитию национальной инновационной системы и радикальному усилению ее воздействия на развитие экономики, на позиции страны в мире. Предусматривается, что доля предприятий, осуществляющих технологические инновации, возрастет до 15% в 2010 г. и до 40—50% в 2020 г. (2007 г. — 13%). Валовая добавленная стоимость инновационного сектора в ВВП составит 17—20% к 2020 г. против 10—11% в 2007 г. Удельный вес инновационной продукции в общем объеме промышленной продукции увеличится до 6—7% в 2010 г. и 25—30% в 2020 г. (в 2007 г. этот показатель составлял 5,5%). Внутренние затраты на исследования и разработки повысятся до 2,5—3,0% ВВП в 2020 г. против 1,1% в 2007 г., причем за счет частного сектора будет покрываться более половины этих затрат. При этом доля России на мировых рынках высокотехнологичных товаров и услуг достигнет не менее 5—10% в пяти-семи секторах и более к 2020 г. Удельный же вес экспорта российских высокотехнологичных товаров в общем мировом объеме экспорта этих товаров увеличится к 2020 г. до 2% (2007 г. — 0,3%).

Достижение столь существенных результатов предполагает наличие всей совокупности факторов, движущих инновационные процессы, как на микро-, так и на макроуровне. Однако здесь имеются существенные проблемы, часть из которых нам удалось выявить в ходе реализации в 2004 г. в нашем регионе Пилотного проекта по практической отработке элементов регионального сегмента национальной инновационной системы Российской Федерации на примере Московской области. Одной из таких проблем является *низкое качество отечественной статистики инноваций*. Между тем очевидно, что обеспечить реализацию инновационной модели развития можно, только располагая полной и достоверной информацией о динамике происходящих процессов, о количестве и качестве инновационных продуктов и их доле в общем объеме производства и пр. Сегодня такой статистической базы не существует.

Установлено, что качество статистического описания инновационных процессов, а также состояние понятийного аппарата не позволяют ответить на вопрос: относится ли конкретный хозяйствующий субъект к инновационно-активной группе и является ли конкретный проект и конкретный продукт

¹ Эл. адрес: krymov@mineconom.ru.

действительно инновационным. Существенные проблемы связаны и с неадекватностью отражения инновационных процессов в бухгалтерском учете, создающей определенные «антистимулы» инновационной активности предприятий.

Попробуем разобраться, какие задачи предстоит решить, для того чтобы методология и практика статистических наблюдений, а также бухгалтерского учета обрели адекватность отражения развития экономики инновационного типа, стали надежной базой государственной политики регулирования и стимулирования инновационных процессов как на общегосударственном, так и на региональном уровне.

Статистический учет инновационной деятельности и нематериальных активов

Анализ показывает, что до сих пор в статистической практике нет однозначного определения и методологического обоснования основных показателей научной и инновационной деятельности.

Так, например, *отсутствует взаимосвязь* показателей научных организаций, внедряющих инновационную продукцию, количества внедренных технологий и объема произведенной инновационной продукции. Предлагаемое же определение показателя «научоемкая продукция» не обеспечивает единства понимания, а потому не используется в статистической практике.

Состав показателей форм федерального государственного статистического наблюдения деятельности крупных и средних организаций и малых предприятий характеризуется серьезным дисбалансом. Используемые статистические формы *не сопоставимы* по составу показателей. Различаются они и по периоду сбора информации¹.

В системе показателей для малых предприятий не отражены такие важнейшие показатели (используемые в системе показателей крупных и средних организаций), как «отгружено товаров собственного производства», «выполнено работ и услуг собственными силами инновационного характера», «экспорт инновационной продукции».

В статистическом учете отсутствует взаимосвязь между одними и теми же показателями по одному и тому же кругу предприятий.

Итог поразителен. По данным Мособлстата, по крупным и средним организациям Московской области всех видов экономической деятельности в 2007 г. отгружено товаров собственного производства, выполнено работ и услуг собственными силами инновационного характера на 66,7 млрд руб., в том числе по обрабатывающим производствам — на 58,6 млрд руб. (форма № П-1). А по данным ф. 4-инновация объем отгруженной инновационной продукции по обрабатывающим производствам за 2007 г. составил почти 80,5 млрд руб. Разница в данных статистического учета инновационной продукции по разным формам отчетности составила 21,9 млрд руб.!

Но особого внимания заслуживает учет *нематериальных активов*² (далее — НМА). Не останавливаясь на характеристике форм их статистического учета, отметим, что в разделе формы № 11 «Другие нефинансовые активы» отражается полная учетная стоимость нематериальных активов, не учитываемых в составе основных фондов и которые соответствуют Положению по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденному приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н, отражается также начисленный

¹ Например, форма № 4 — инновация для крупных и средних предприятий — заполняется ежемесячно, форма № 2 — инновация для мелких предприятий — один раз в два года.

² Нематериальные активы делятся на произведенные и непроизведенные.

за год износ по нематериальным активам. Однако *стоимость нематериальных произведенных активов*, относящихся согласно Общероссийскому классификатору основных фондов к нематериальным основным фондам в разделе «Другие нефинансовые активы» формы № 11 *не учитывается*.

Итог не утешителен. Так, проведенная в 2006 г. Мособлстатом оценка объема *произведенных нематериальных активов* по кругу крупных и средних коммерческих организаций дала цифру 1,1 млрд руб.¹ При этом полная учетная стоимость нематериальных активов, не учитываемых в составе основных фондов, по этому же кругу организаций региона составила за 2006 г. 1,8 млрд руб. Причем наибольшую долю в них составляют объекты интеллектуальной собственности — 76,6%.

Однако при этом в составе основных фондов доля нематериальных активов по кругу крупных и средних коммерческих организаций — 0,2% и практически за последние годы не меняется. А полная учетная стоимость нематериальных активов по полному кругу организаций, по данным бухгалтерского баланса Московской области на конец 2006 г., хотя и превысила 3 млрд руб., но составила лишь 0,6% от стоимости основных средств.

Столь низкие показатели — результат недоучета реальной стоимости НМА, который, по нашему мнению, сдерживает процесс инновационного развития российской экономики.

Существует мнение, что учет НМА будет увеличивать количество злоупотреблений, связанных с сокрытием прибыли от налогообложения за счет амортизации НМА, поставленных на баланс с оценкой от «независимого оценщика», и увеличит количество компаний, в которых отсутствуют или почти отсутствуют основные фонды, а капитализация высока. Но возможна и иная трактовка.

Учет принадлежащих предприятию прав на объекты интеллектуальной собственности и капитализация активов предприятия могут существенным образом отразиться на общей стоимости предприятия, увеличив его рыночную стоимость в десятки раз. А это послужит важным фактором повышения инвестиционной привлекательности экономики, привлечения капиталов в научно-техническую сферу и в конечном итоге приведет к росту валового внутреннего продукта.

Бухгалтерский и налоговый учет нематериальных активов

Согласно п. 3 ст. 257 Налогового кодекса РФ НМА 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)².

¹ Наибольшие их объемы отмечаются в обрабатывающих производствах промышленности по виду деятельности «Производство пищевых продуктов» (47,1% объема произведенных нематериальных активов) и по виду деятельности «Операции с недвижимым имуществом» (17,8%).

² Для признания НМА необходимо 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.) Не относятся к НМА научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, не давшие положительного результата, а также интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Налоговый учет НМА в основном регулируется ст. 257 НК РФ, а их бухгалтерский учет — Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007).

Однако в налоговом и бухгалтерском учете существуют различия в определении состава объектов НМА. При отнесении объекта к нематериальным активам деловая репутация организации не учитывается в налоговом учете, а владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного труда не учитывается в бухгалтерском учете. Ряд условий, являющихся обязательными при постановке на бухгалтерский учет объекта в качестве НМА, не обязательны при постановке на налоговый учет¹.

В соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ НМА признаются амортизируемым имуществом, однако этой же статьей установлено стоимостное ограничение при принятии НМА к учету. Если первоначальная стоимость НМА составляет менее 20 тыс. руб., то он не признается амортизируемым имуществом и может быть в полной сумме включен в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль.

Еще одно отличие между ПБУ 14/2007 и НК РФ состоит в отсутствии стоимостного ограничения при принятии НМА к бухгалтерскому учету. К чему это приводит, показывает анализ методологии оценки первоначальной стоимости нематериального актива в налоговом учете.

Названная оценка в целях исчисления налога на прибыль регулируется ст. 257 НК РФ и в ряде случаев не совпадает с первоначальной стоимостью, определенном в бухгалтерском учете.

Первоначальная стоимость амортизируемых НМА согласно п. 3 ст. 257 НК РФ определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Расходы, для учета которых в целях исчисления прибыли установлен особый порядок, в первоначальную стоимость НМА не включаются, например расходы по страхованию имущества (ст. 263 НК РФ), проценты по кредиту банка, полученному на приобретение НМА, суммовые разницы (внереализационные расходы).

Если организация получает НМА безвозмездно, то ей следует обратить внимание на п. 8 ст. 251 НК РФ, согласно которому внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы, полученные в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ).

Статья 251 НК РФ не содержит случаев, когда стоимость безвозмездно полученного НМА не учитывается налогоплательщиком при определении налогооблагаемой базы, так как в п. 11 ст. 251 НК РФ речь идет исключительно о безвозмездно полученном имуществе, в связи с чем организация, получающая безвозмездно НМА, обязана признать внереализационный доход в сумме его рыночной стоимости. Причем сумма полученного дохода определяется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже определяемой в соответствии с главой 25 НК РФ остаточной стоимости амортизируемого имущества.

Информация о ценах должна быть подтверждена получающей стороной документально либо путем проведения независимой оценки.

¹ Это отсутствие материально-вещественной структуры; возможность идентификации (выделения, отделения) от другого имущества; использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд; не предполагается последующая перепродажа.

Так как в соответствии с п. 3 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость НМА формируется исходя из суммы фактических затрат на его приобретение и доведение до состояния, пригодного к использованию (за исключением НДС и акцизов и случаев, предусмотренных НК РФ), то первоначальная стоимость безвозмездно полученного НМА будет равна нулю.

При внесении НМА в счет вноса в уставный капитал организация должна учитывать, что в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ доходы в виде имущественных или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд), организации, не признаются доходом, учитываемым при исчислении налога на прибыль.

В соответствии с подп. 2 ст. 277 НК РФ налогоплательщики в целях налогообложения прибыли должны учитывать НМА, полученные в виде взноса (вклада) в уставный капитал организации, по остаточной стоимости полученного в качестве вклада объекта, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны. Причем если получающая сторона не может подтвердить стоимость вносимого имущества, то его стоимость признается равной нулю.

Первоначальная стоимость НМА, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Рассмотрим теперь ситуацию с позиции первоначальной оценки нематериальных активов в бухгалтерском учете.

Согласно ПБУ 14/2007 нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

При этом в расходы на приобретение, создание нематериального актива не включаются: возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации; общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов; расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествующих отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами¹.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива, внесенного в счет вклада в уставный (складочный) капитал (в том числе в случае внесения государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы открытых акционерных обществ), уставный фонд, паевой фонд организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

¹ Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, принятого к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество, определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного организацией по договору дарения, определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внебюджетные активы.

Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, приобретенного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Имеет свою специфику и учет операций, связанных с предоставлением права на использование нематериальных активов.

Отражение в бухгалтерском учете организации операций, связанных с предоставлением (получением) права на использование объектов интеллектуальной собственности (кроме права пользования наименованием места происхождения товара), осуществляется на основании заключенных между правообладателем и пользователем лицензионных договоров (исключительная, неисключительная, открытая лицензия), авторских договоров (о передаче исключительных, неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства), договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с порядком, установленным законодательством Российской Федерации.

Нематериальные активы, предоставленные организацией-правообладателем в пользование другой организации-пользователю при сохранении первой организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у организации-правообладателя в оценке в соответствии с правилами первоначальной оценки нематериальных активов в бухгалтерском учете.

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится организацией-правообладателем.

Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются организацией-пользователем на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре. При этом платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде периодических платежей, включая авторские вознаграждения, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются организацией-пользователем

в расходы отчетного периода, а платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде фиксированного разового платежа, включая авторское вознаграждение, отражаются в бухгалтерском учете организацией-пользователем как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

В заключение остановимся на *исчислении амортизации* в налоговом и бухгалтерском учете.

Отметим, что все расходы, связанные с приобретением НМА, одновременно не включаются в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль. Их стоимость включается в состав расходов путем начисления амортизации в течение срока полезного использования НМА.

Срок полезного использования объекта НМА согласно п. 2 ст. 258 НК РФ определяется исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации, в связи с чем можно отметить, что правила определения срока полезного использования НМА в бухгалтерском и налоговом учете практически одинаковые, за исключением одного: в налоговом учете по НМА, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете на 10 лет (но не более срока деятельности налогоплательщика). В целях же бухгалтерского учета по тем НМА, по которым невозможно установить срок полезного использования, амортизация не начисляется.

В бухгалтерском учете сумма внереализационного дохода будет признаваться по мере начисления амортизации данного НМА, в налоговом же учете сумма внереализационного дохода признается одновременно в момент получения данного НМА, причем амортизация в налоговом учете начисляться не будет, в результате чего организация вынуждена будет применять Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н.

Предложения по совершенствованию бухгалтерского и налогового учета

Как было показано выше, одна из наиболее значимых погрешностей ПБУ 14/2007 — это отсутствие прямого указания на необходимость учета законченных НИОКР и включения их результатов в состав нематериальных активов. Вторая погрешность состоит в отсутствии в перечне объектов интеллектуальной собственности, включаемых в состав нематериальных активов, такого важнейшего элемента патентно-лицензионной деятельности, как ноу-хау.

В этой связи представляется целесообразным включить в ПБУ 14/2007 с учетом норм Федерального закона «О коммерческой тайне» и НК РФ указание на включение ноу-хау в состав нематериальных активов.

Также существуют разногласия в определении первоначальной стоимости НМА в ПБУ 14/2007 и НК РФ. Определение первоначальной стоимости в ПБУ 14/2007 является более полным. В этой связи определение первоначальной стоимости НМА в НК РФ целесообразно привести в соответствие с ПБУ 14/2007.

Отметим также, что согласно ПБУ 14/2007 для нематериальных активов, по которым невозможно определить срок полезного использования, амортизация не начисляется, тогда как согласно НК РФ она начисляется в расчете на 10 лет. Такая практика представляется нам не вполне корректной, поэтому целесообразно обеспечить единообразие норм НК РФ и ПБУ 14/2007 исходя из максимально возможного срока действия патента либо срока коммерчески

выгодного использования результата, охраняемого в режиме коммерческой тайны.

Главным препятствием, лишаящим предприятия экономической заинтересованности в постановке прав на результаты научно-технической деятельности на баланс в качестве нематериальных активов, является необходимость уплаты налога на прибыль с их рыночной стоимости, полученной в результате проведения независимой оценки. Подавляющая часть подобных коммерчески значимых результатов охраняется в режиме коммерческой тайны (они были созданы в том числе за счет государственного бюджета СССР и их рыночная стоимость может составлять сотни миллионов долларов)¹.

Для снятия названной проблемы мы предлагаем внести уточнения в Инструкцию по бюджетному учету и ПБУ 14/2007, определяющие упомянутые выше особенности бухгалтерского учета нематериальных активов в федеральных органах исполнительной власти, на предприятиях и в бюджетных организациях, а также в Налоговый кодекс Российской Федерации. Учет принадлежащих предприятию прав на результаты научно-технической деятельности в составе нематериальных активов может существенно повысить общую рыночную стоимость предприятия, что имеет большое значение для развития инновационной сферы, привлечения инвестиций в наукоемкие отрасли науки и производства, повышения конкурентоспособности отечественной продукции.

¹ В первую очередь речь идет о научно-технической документации, которая активно используется при производстве продукции. Поэтому в НК РФ целесообразно внести нормы в отношении результатов научно-технической деятельности, созданных за счет федерального бюджета, позволяющей ставить права на эти результаты в качестве нематериальных активов без уплаты налога на прибыль.