

ЭКОНОМИКА И УПРАВЛЕНИЕ НАРОДНЫМ ХОЗЯЙСТВОМ

УДК 005.336

УПРАВЛЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫМИ АКТИВАМИ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

© 2011 г. Ю. А. Еленева, А. М. Голубев

Московский государственный технический университет «Станкин»

Данная статья посвящена вопросам управления нематериальными активами как частью имущественного комплекса промышленного предприятия. В ней рассмотрены проблемы учета идентифицируемых и неидентифицируемых нематериальных активов. Особое внимание уделено элементам системы контроллинга нематериальных активов.

Ключевые слова: *промышленное предприятие; нематериальные активы; контроллинг; информационно-управленческие регистры.*

This article deals with management of intangible assets as a part of industrial enterprise property. Identified and unidentified intangible assets accounting problems are discussed. Special attention is paid to the elements of intangible assets controlling system.

Key words: *industrial enterprise; intangible assets; controlling; data-management registers.*

В условиях роста конкуренции и сокращения продолжительности жизненного цикла изделий, которое обусловлено высокими темпами технологического развития, успех деятельности промышленных предприятий в значительной степени зависит от эффективного управления активами. Инновационное развитие предопределяет активное использование нематериальных активов (НА), включающих в себя объекты интеллектуальной собственности. Очевидно, что конкурентные преимущества промышленных предприятий обеспечиваются наличием уникальных товаров (технологий, идей, моделей организации деловых процессов) и временем (в частности, промежутком времени от появления идеи до внедрения товара на рынок). В то же время рост уровня информатизации и интеллектуализации производства обуславливает повышение роли НА в формировании стоимости продукции.

Другой аспект касается стоимости бизне-

са: в новой экономике она зачастую связана не с материальными активами, а именно с «know-how», то есть технологией производства, с квалификацией персонала, и другими нематериальными активами, рассматриваемыми в широком смысле. Таким образом, возрастающая значимость НА для предприятий обусловлена не только быстротой и масштабами технологических изменений, распространением информационных технологий, усложнением финансового рынка, но и волной поглощения и слияния компаний.

Обладание нематериальными активами – важное конкурентное преимущество, которое не всегда принимается в расчет собственниками и менеджерами промышленных компаний при выработке стратегии их развития. Нематериальные активы также способны существенно увеличить уровень капитализации компании, рыночную стоимость ее акций. Учет и отражение в бухгалтерских документах прав на имеющиеся НА способны

существенно увеличить стоимость чистых активов компании.

К сожалению, большинство российских промышленных предприятий, обладая нематериальными активами, не отражает их в отчетности. Это значительно снижает стоимость предприятий и лишает их целого ряда преимуществ, включая конкурентные преимущества, инвестиционную привлекательность, стратегичность. Неучтенные НА снижают реальную стоимость акций или долей участия для собственников, что наносит ущерб их имущественным интересам.

Современные тенденции развития мировой экономики, усиление роли интеллектуальных и информационных ресурсов для производства конкурентоспособной продукции привели к появлению одной из наиболее масштабных финансовых проблем. Ее суть можно определить следующим образом: поскольку изменились способы создания продукта, а знания превратились в один из основных факторов создания новой стоимости, следует соответствующим образом перестроить содержание публичной отчетности перед собственниками и другими инвесторами. Отчетность должна содержать информацию об основных факторах стоимости: о стратегии предприятия, будущих денежных потоках, о нефинансовых сторонах деятельности, о неосязаемых активах предприятия, включая деловую репутацию. Таким образом, задачей, актуальной для менеджмента предприятия, является выявление, оформление прав и обеспечение учета НА, принадлежащих предприятию, а также информирование рынка о наличии таких активов. Контроллинг, обеспечивающий реализацию функции финансового управления, позволяет осуществить оптимальные коммуникационные и информационные процессы в сфере управления нематериальными активами как частью имущественного комплекса предприятия.

Учет НА по международным стандартам финансовой отчетности регламентируется МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets). МСФО 38 определяет порядок учета, методы оценки и требования к раскрытию информации по тем нематериальным объектам, которые не рассматриваются в других стандартах. Среди наиболее часто встречающихся на практике активов, к кото-

рым не применяются требования МСФО 38, можно выделить следующие:

- нематериальные активы, предназначенные для продажи в рамках обычной деятельности (например, патенты, приобретенные для последующей переуступки, программы для ЭВМ, разрабатываемые по заказу другой компании);
- объекты аренды;
- деловая репутация, возникающая при приобретении компании;
- права на разведку, разработку и добычу минералов, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых природных ресурсов.

С точки зрения признания нематериальных активов основная сложность заключается в необходимости идентифицировать подобные активы и оценить их стоимость.

Остановимся подробнее на принципах идентификации и признания НА, изложенных в МСФО 38.

Прежде всего, нематериальные активы компания признает на основе критериев, общих для всех активов. Они изложены в Принципах подготовки и предоставления финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Актив включается в баланс компании, если одновременно выполняются два условия:

- существует высокая вероятность того, что в будущем от использования актива компания получит экономические выгоды;
- стоимость актива может быть надежно оценена.

Кроме того, нематериальный актив, в соответствии с МСФО 38 – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы и используемый при производстве товаров. В стандарте подчеркивается, что под активом понимается ресурс, который компания контролирует в результате прошлых событий и ожидает от него экономических выгод в будущем.

При оценке экономических выгод следует применять принципы, установленные МСФО 36 «Обесценение активов». Если же актив будет создавать экономические выгоды в комплексе с иными активами, то применяется концепция генерирующих доход единиц, изложенная в том же стандарте.

Критерии признания НА по российским стандартам бухгалтерского учета отличаются

от международных. В п. 3 ПБУ 14/2007 [1] выдвигается ряд требований к нематериальному активу. Все они должны соблюдаться одновременно. Существование и исключительное право компании на результаты интеллектуальной деятельности должно подтверждаться надлежаще оформленными документами (патентами, свидетельствами и т. п.). Положения ПБУ 14/2007, в отличие от ПБУ 14/2000, максимально приближены к МСФО 38. В частности, в них содержатся аналоги требований идентифицируемости и способности приносить экономические выгоды, однако, несмотря на эволюцию стандартов бухгалтерского учета, во многом расширившую возможности менеджеров в отношении принятия к учету объектов НА, некоторые нематериальные активы, такие как обученная и собранная вместе рабочая сила, благоприятные трудовые договоры, благоприятные договоры аренды, благоприятные договоры страхования, благоприятные контракты на поставки, контракты о найме, соглашения об отказе от конкуренции, клиентские отношения, технические библиотеки и др., не могут быть приняты к учету, что негативно сказывается на стоимости компании и возможностях управления. При этом для ведения учета необходимо в корне изменить существующую систему бухгалтерского учета, что невозможно осуществить в рамках одной организации, в силу законодательного регулирования данной сферы. Исходя из вышесказанного можно заключить, что единственным способом учесть полный перечень НА для современного промышленного предприятия является создание специальной системы контроллинга.

Построение системы контроллинга нематериальных активов происходит на основе тех же принципов, что и построение системы управленческого учета (выделяются центры ответственности, прописываются регламенты, создаются журналы документов, а также информационно-управленческие регистры), но с учетом специфики данной области.

В процессе создания данной системы неизбежно встает вопрос классификации и группировки НА. Большинство классификаций НА, представленных в научной литературе, выделяют традиционные нематериальные активы, такие как патенты, лицензии и т. д., но упускают из виду целый ряд целый

ряд объектов НА, представляющих интерес для новых собственников или инвесторов. На данный момент ближе всех к решению данной проблемы подошла Европейская группа профессиональных ассоциаций оценщиков – TEGOVA (The European Group of Valuer's Associations), предложившая новые стандарты оценки, которые дополнены методическими руководствами. Одно из них, а именно методическое руководство под номером 8 (далее МР-8), посвящено оценке НА, в том числе не включаемых в баланс компании. Более того, в МР-8 нашла отражение новая парадигма оценки бизнеса.

Согласно МР-8, все подлежащие оценке НА, включая НА, не учитываемые на балансе, делятся на три категории:

- гудвилл бизнеса (нераспределенные нематериальные активы);
- персональный гудвилл;
- идентифицируемые нематериальные активы.

Гудвилл бизнеса неотделим от предприятия и может быть учтен на балансе только после его продажи.

Персональный гудвилл, как правило, связан с личностью руководителя предприятия, не передается при его продаже и поэтому не учитывается при расчете его стоимости, за исключением случаев, когда при смене собственника предприятия руководить им продолжает то же лицо.

Идентифицируемые НА могут оцениваться в индивидуальном порядке, если им можно приписать конечный срок службы и если за этот период они обеспечивают бизнесу измеримые выгоды. Обычно эта категория включает объекты интеллектуальной собственности и другие аналогичные активы, в том числе ноу-хау, информационные ресурсы, списки клиентов и т. п.

Кроме того, к НА согласно МР-8 могут относиться:

- обученная и собранная вместе рабочая сила;
- благоприятные трудовые договоры;
- благоприятные договоры аренды;
- благоприятные договоры страхования;
- благоприятные контракты на поставки;
- контракты о найме;
- соглашения об отказе от конкуренции;
- клиентские отношения;

– разрешения;
– технические библиотеки и хранилища газет;

– прочие нематериальные активы.

Подход, описанный Европейской группой профессиональных ассоциаций оценщиков, в значительной мере расширяет возможности предприятий в отношении управления НА, однако данная классификация не учитывает функциональную принадлежность того или иного объекта НА, которая, в свою очередь, имеет важное значение при создании системы контроллинга, а также во время дальнейшего ее использования. Менеджменту предприятия для принятия верных и обоснованных управленческих решений необходимо понимать, для каких целей служит тот или иной объект НА, является ли направление его использования профильным или побочным направлением деятельности предприятия.

В работе [2] было предложено классифицировать нематериальные активы по функциональному назначению следующим образом:

– НА, связанные с маркетингом, сбытовой и снабженческой деятельностью (товарные знаки, знаки обслуживания, наименования мест происхождения товаров, фирменные наименования, коммерческие обозначения, доменные имена, сайты в интернете, списки клиентов и поставщиков, контракты с клиентами, дистрибьюторские права, соглашения о неучастии в конкуренции, соглашения об отказе от переманивания клиентов и др.). В классификаторе обозначаются «МСС»;

– НА, связанные с НИОКР и производ-

ством (изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, топологии интегральных микросхем, техническая документация, секреты производства (ноу-хау), формулы, рецептуры, составы, расчеты, опытные образцы, методики, результаты испытаний и опытов, проекты и чертежи, схемы, модели, методические руководства и инструкции по эксплуатации, производственный опыт и методики обучения производственного персонала и др.). В классификаторе обозначаются «Нип»;

– НА, связанные с правами и контрактами различного вида (контракты на рекламу, права землепользования, договоры аренды, разрешения на строительство, права и разрешения на различные виды деятельности и др.). В классификаторе обозначаются «Пик»;

– НА, связанные с управлением и персоналом (системы управления персоналом, системы менеджмента качества, автоматизированные системы управления процессами и ресурсами, собранная вместе рабочая сила, знания и опыт сотрудников, корпоративная культура и др.). В классификаторе обозначаются «Уип».

Данная классификация позволяет определить принадлежность конкретного объекта НА, а также способы его оценки. Для систематизации классификационных признаков НА в системе контроллинга НА был разработан классификатор нематериальных активов, фрагмент которого приведен в виде табл. 1 «Фрагмент классификатора нематериальных активов».

Таблица 1

Фрагмент классификатора нематериальных активов

Код НА	Наименование НА/Группа НА	Возможность идентификации	Функциональное назначение	Возможность постановки на баланс	Принятый метод оценки
1	2	3	4	5	6
1.1.0	Изобретения	И	Нип	Да	метод дисконтирования денежных потоков
...	...	...	...	...	...
2.1.1.	Клиентские базы	И	МСС	Нет	метод определения стоимости воспроизведения

Можно отметить, что данный классификатор не является исчерпывающим и может быть дополнен в соответствии с конкретными нематериальными активами, применяемыми той или иной организацией.

Следующим важным моментом, который следует учесть при разработке системы контроллинга, является выделение центров финансовой ответственности (ЦФО). Это необходимо для того, чтобы грамотно распределить ресурсы между структурными подразделениями, которые отвечают за их движение, а также разделить сферы ответственности менеджеров организации. ЦФО делятся на следующие типы:

- центр учета затрат (ЦУЗ); основная цель руководителя данного ЦФО – управление затратами; в рамках системы контроллинга это может быть департамент, занимающийся научными разработками или приобретением каких-либо нематериальных активов;

- центр доходов (ЦД); цель работы руководителя ЦД – обеспечение максимальной доходности; применительно к системе контроллинга НА таким центром может быть подразделение, работающее непосредственно с НА и приносящее доход за счет их использования. На промышленном предприятии в качестве подобного подразделения может выступать отдел, занимающийся продажей лицензий на использование объектов интеллектуальной собственности, принадлежащих предприятию (товарных знаков, ноу-хау и т. п.).

Каждый центр имеет свой бюджет, а его менеджеры – возможность самостоятельно принимать решения в рамках бюджета. Такая децентрализация управления финансами повышает оперативность работы отдельных подразделений и компании в целом. Кроме того, это помогает добиться «прозрачности» бизнеса: руководителям предприятия становится легче контролировать его отдельные участки и видеть все источники возникновения доходов и расходов. Для каждого ЦФО определяется свой плановый бюджет доходов и расходов. Эффективность работы центров оценивается путем сравнения плановых и фактических показателей. В системе контроллинга, ориентированной на работу с нематериальными активами, разделение на ЦФО оправдывает себя на практике по нескольким

причинам. Во-первых, линейные менеджеры имеют больше информации о положении дел в своем подразделении и поэтому способны принимать более адекватные решения, чем руководитель компании. Во-вторых, у сотрудников повышается заинтересованность в результатах своего труда, они становятся более инициативными, топ-менеджмент освобождается от необходимости ежедневно решать мелкие вопросы и может сосредоточиться на стратегических задачах.

Неотъемлемой частью любой информационно-учетной системы является ее информационно-управленческие регистры. Для данной системы контроллинга была разработана собственная система информационно-управленческих регистров, ориентированная на управление нематериальными активами. В данную систему информационно-управленческих регистров помимо стандартных форм отчетности входят и сугубо специфические отчеты, такие как «Отчет о рентабельности объектов НА», представляющий собой сопоставление затрат и экономических выгод, отнесенных к тому или иному объекту нематериальных активов, «Отчет об эффективности использования НА», показывающий чистый денежный поток, сгенерированный той или иной группой НА, и т. п. Данные отчеты предназначены в основном для внутреннего использования. Для внешних пользователей (инвесторов), не знакомых со спецификой данной системы контроллинга, описанные выше отчеты практически не представляют интереса. Для решения этой проблемы, в рамках данного исследования были разработаны стандартные информационно-управленческие регистры, такие как Баланс или Отчет о прибылях и убытках, но доработанные с учетом требований данной конкретной системы контроллинга.

При этом целесообразно подробнее описать Баланс и Бюджет движения денежных средств как представляющие наиболее полную и развернутую информацию о финансовом положении организации относительно НА в рамках данной системы контроллинга.

Баланс системы контроллинга НА отражает их фактическое наличие и остаточную стоимость в соответствии с представленной выше классификацией, а также предоставляет информацию относительно источников возникновения НА. Такое представление

информации относительно нематериальных активов важно не только с точки зрения их фактического наличия, но и для расчета ряда финансовых показателей компании, таких как капитализация, или оценки реальной стоимости компании с учетом всех факторов.

Бюджет движения денежных средств отражает движение денежных средств компании по видам деятельности. В данном конкретном случае Бюджет движения денежных средств, дополненный статьями, касающимися нематериальных активов, поможет менеджменту промышленного предприятия сформировать наиболее точное представление о том, какие из объектов нематериальных активов являются эффективными, а какие, напротив, снижают чистый денежный поток. Представление информации в форме Бюджета движения денежных средств предполагает раскрытие информации относительно инвестиций в объекты НА, а также доходов от их продажи (инвестиционная деятельность), источников финансирования разработок и приобретения нематериальных активов (финансовая деятельность), в свою очередь раздел «Движение денежных средств от операционной деятельности» отражает денежный поток, сгенерированный с помощью использования тех или иных объектов нематериальных активов.

Другим немаловажным аспектом системы контроллинга являются информационные формы. Объект НА вводится на основании информационной формы (первичного документа), но в силу специфики данной системы контроллинга и ее ориентации на управление нематериальными активами (в том числе не принимаемыми к учету в рамках традиционной системы бухгалтерского учета) для данной системы разрабатывается специализированная информационная форма (НА 001). Данная форма представляет собой форму, схожую по содержанию с типовой формой НМА-1, однако дополненную специализированными полями, необходимыми для контроля и управления НА в рамках данной системы контроллинга, такими как «ЦФО», которое определяет принадлежность к определенному центру финансовой ответственности, «Функциональное назначение», которое определяет область применения данного объекта НА, а также поле «Метод оценки», определяющее метод оценки данного объекта НА.

Как видно из приведенного примера, данная форма первичного документа достаточно сильно отличается от привычной формы НМА-1. Остановимся подробнее на дополнительных полях данной информационной формы.

ЦФО. Выделение данного параметра не-

Таблица 2

Фрагмент формы НА 001

ЦФО	Тип объекта в соответствии с классификатором	Функциональное назначение	Возможность постановки на учет	Счет, субсчет	Код аналитического учета	Первоначальная (балансовая) стоимость, руб. коп.	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации, руб. коп.	Норма амортизации, % или сметная ставка	Код счета и объекта аналитического учета (для отнесения амортизации НА)	Дата постановки на учет
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Продолжение табл.2

Способ приобретения	Возможность идентификации объекта	Роялти (если применимо)	Метод оценки объекта	Выбыло (передано)				
				по документу		причина выбытия (перемещения)		сумма выручки от реализации
				номер	дата	наименование	код	
13	14	15	16	17	18	19	20	21

обходимо для системы контроллинга НА по причине разделения организации на центры финансовой ответственности, при этом уже на стадии ввода данных менеджменту организации необходимо определиться с тем, где будет эксплуатироваться тот или иной объект НА и кто из руководителей организации за него отвечает.

Тип объекта в соответствии с классификатором и функциональное назначение объекта. Данные параметры имеют ключевое значение при формировании информационно-управленческих регистров, так как в соответствии с ними объект НА относится к тому или иному разделу отчетности. Как следствие, эти показатели оказываются значимыми при проведении анализа на основе информационно-управленческих регистров системы контроллинга НА предприятия, так как они оказывают существенное влияние на объем статей.

Возможность постановки на учет. Этот параметр является определяющим фактором при выборе счета аналитического учета для объекта НА. В случае, если для данного объекта существует возможность его постановки на учет в рамках традиционной системы бухгалтерского учета, то счетом учета для данного объекта НМА будет счет «Нематериальные активы» плана счетов системы контроллинга НА предприятия, в противном случае для данного объекта, в рамках системы контроллинга НА предусмотрен ряд субсчетов в зависимости от типа объекта НА.

Способ приобретения. В данном случае указывается, был ли объект получен извне или создан на самом предприятии. Этот параметр важен как для инвесторов при анализе потенциала организации, в частности это касается наукоемких организаций (конструкторские бюро, компании-разработчики программного обеспечения и т. д.), так и для менеджмента при оценке результатов деятельности.

Возможность идентификации. Этот показатель описывает возможность отделения объекта от организации и наличие возможности его реализации как самостоятельного актива. Он имеет важное значение при оценке бизнеса в целом, так как раскрывает дей-

ствительную стоимость активов компании, уменьшая при этом значение обобщенного показателя «Гудвилл».

Роялти. Данный показатель иллюстрирует возможность получения преимущества и дополнительных доходов за счет использования данного объекта нематериальных активов по лицензионным соглашениям и необходим для менеджмента предприятия при планировании будущих денежных потоков и результатов деятельности.

Метод оценки объекта. Применяя данный параметр, можно закрепить определенный метод оценки для конкретного объекта НА еще в момент его ввода в систему контроллинга нематериальных активов. Этот метод остается неизменным на протяжении всего периода использования объекта НА, что позволяет устранить расхождения в оценочных значениях.

Следует отметить, что количество и содержание полей данной информационной формы не является исчерпывающим, и они могут быть расширены в соответствии с нуждами конкретного предприятия в зависимости от того, какие нематериальные активы используются.

Разработанная система контроллинга НА позволяет получить достаточно исчерпывающую информацию о нематериальных активах предприятия, вырабатывать на ее основе обоснованные управленческие решения и корректировать состав и направления использования НА, что в конечном счете обеспечивает возможность повышения эффективности управления нематериальными активами.

Литература

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007). Утверждено приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. №153н.

2. Еленева Ю. А. Дух бизнеса: Управление нематериальными активами как составная часть финансового менеджмента промышленного предприятия. // Российское предпринимательство. – 2008. – №6 (вып. 1). – С. 24–28.

Поступила в редакцию

20 января 2011 г.



Юлия Александровна Еленева – кандидат экономических наук, профессор кафедры «Финансовый менеджмент» МГТУ «Станкин». Автор работ в области управления нематериальными активами, инвестиций в нематериальные активы, оценки эффективности инвестиций.

Yulia Alexandrovna Elenova – Ph.D, candidate of economics, professor of Moscow State University of Technology «Stankin» Financial Management Department. Author's works are dedicated to intangible assets management, investment in intangible assets, capital budgeting.

127994, Москва, Вадковский пер., д. 1, МГТУ «Станкин»
1 Vadkovsky per., Moscow State University of Technology «Stankin»,
127994, Moscow, Russia
Тел.: +7 (499) 972-95-05; e-mail: jeleneva@bk.ru



Алексей Михайлович Голубев – аспирант кафедры «Финансовый менеджмент» МГТУ «Станкин».

Alexey Mihailovich Golubev – postgraduate of Moscow State University of Technology «Stankin» Financial Management Department.

127994, Москва, Вадковский пер., д. 1, МГТУ «Станкин»
1 Vadkovsky per., Moscow State University of Technology «Stankin»,
127994, Moscow, Russia
Тел.: +7 (926) 269-64-74; e-mail: golubev_am@rambler.ru
