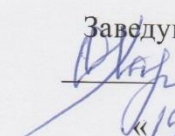


Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
Институт экономики, управления и природопользования  
Кафедра бухгалтерского учета и статистики


УТВЕРЖДАЮ  
Заведующий кафедрой  
 О.Н. Харченко


«19» июня 2020 г.

### БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

38.03.01 - Экономика

УЧЕТ, АНАЛИЗИ И ОЦЕНКА ОБЪЕКТОВ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБ-  
СТВЕННОСТИ (на примере ООО «КраМЗ»)

Руководитель  \_\_\_\_\_ доцент, канд. экон. наук Т.В. Кожина

Выпускник ЭЭ16-02БУ  \_\_\_\_\_ Д.А. Харитонова

Красноярск 2020

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1 Организация бухгалтерского учета и налогообложения операций с объектами интеллектуальной собственности.....	7
1.1 Законодательная база, виды и порядок оценки объектов интеллектуальной собственности в России .....	7
1.2 Оценка состояния бухгалтерского учета и налогообложения операций с объектами интеллектуальной собственности ООО «КраМЗ».....	15
2 Особенности пересчета показателей учета объектов интеллектуальной собственности ООО «КраМЗ» для отражения в отчетности по МСФО .....	21
2.1 Особенности производственной деятельности ООО «КраМЗ» и влияние на организацию учета объектов интеллектуальной собственности .....	21
2.2 Сравнительный анализ признания, первоначальной и последующей оценки объектов интеллектуальной собственности по РСБУ и МСФО .....	26
2.3 Сравнительный анализ выбытия и пересчет показателей объектов интеллектуальной деятельности ООО «КраМЗ» по правилам МСФО .....	35
3 Расчет и анализ эффективности использования объектов интеллектуальной собственности ООО «КраМЗ».....	43
3.1 Анализ динамики, структуры и состава объектов интеллектуальной собственности ООО «КраМЗ» .....	43
3.2 Анализ методик эффективности использования ОИС .....	50
Заключение .....	61
Список использованных источников .....	65
Приложение А Бухгалтерский баланс ООО «КраМЗ» на 31.12.2018г.....	70
Приложение Б Отчет о финансовых результатах за 2018г.....	72

## ВВЕДЕНИЕ

Всем известен факт, что большинство организаций работают ради получения прибыли, но люди даже не задумываются за счет чего эта прибыль формируется. Сами организации, привыкшие получать доход от материальных активов, зачастую не используют другую возможность для наиболее успешного функционирования.

Некоторые развитые страны уже давно используют такой вид ресурса как объекты интеллектуальной собственности, которому в России, на взгляд авторов работы, уделено мало внимания. Согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации результатами интеллектуальной деятельности и приравненными к ним средствами индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана (интеллектуальной собственностью), являются произведения науки, литературы и искусства, программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ), полезные модели, промышленные образцы и т.д.

Комплексная оценка эффективности использования объектов интеллектуальной собственности (далее ОИС) на основе показателей эффективности позволяет детализировать формы и методы, обеспечивающие повышение инновационной активности предприятий с учетом современных требований экономической среды.

Анализ современной экономической литературы позволяет сделать вывод о многообразии существующих методов оценки эффективности использования объектов интеллектуальной собственности и отсутствии единого методологического подхода к их упорядочиванию, что делает актуальным выделение классификационных признаков и разработку строгой классификации методов оценки эффективности интеллектуальных объектов, позволяющей четко отнести каждый из существующих методов к определенному классу. В связи с этим также возникает потребность в формировании «правильного» учета ОИС, позволяющего стать более конкурентными, определить особенности по созданию,

движению и оценке объектов интеллектуальной собственности. Все это определяет актуальность и необходимость исследования различных способов оценки эффективности использования ОИС и возможность их применения на практике.

Целью данной бакалаврской работы является выявление резервов повышения эффективности деятельности и конкурентоспособности предприятия от использования интеллектуальных объектов на основе раскрытия специфики ведения учета, оценки и сравнительного анализа перевода показателей ОИС из РСБУ в МСФО (на примере Красноярского металлургического завода).

Поставленная цель обусловила постановку следующих задач:

- проанализировать понятие и особенности объектов интеллектуальной собственности с помощью нормативно-законодательных актов;

- провести сравнительный анализ особенностей учета объектов интеллектуальной собственности в соответствии с Российскими и международными стандартами в области бухгалтерского учета;

- проанализировать различные подходы к расчету эффективности использования объектов интеллектуальной собственности;

- разработать наиболее оптимальную классификацию по способам оценки эффективности использования объектов интеллектуальной собственности.

- определить наиболее оптимальный способ расчета эффективности использования интеллектуальных ресурсов, для выявления их влияния на общую эффективность деятельности предприятия.

Цели и задачи, представленные в выпускной квалификационной работе, определяют предмет и объект исследования.

Предметом исследования являются способы оценки, анализа и учета объектов интеллектуальной собственности, характеризующие деятельность ООО «КраМЗ».

Объектом исследования является спектр операций связанных с созданием и использованием объектов интеллектуальной собственности ООО «КраМЗ»

В ходе написания работы для решения поставленной цели и задач использовались общие методы научного познания: метод наблюдения, метод сравнения, метод измерения.

Методологической основой бакалаврской работы являются нормативные документы, регулирующие порядок деятельности организации ООО «КраМЗ», нормативно-правовые акты, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, методическая и учебная литература, статьи специалистов по бухгалтерскому учету, а также актуальная информация из периодических изданий экономической направленности и ресурсов интернета в области учета, анализа и оценки операций с объектами интеллектуальной собственности.

Для раскрытия практических вопросов данной дипломной работы были использованы данные бухгалтерской (финансовой) отчетности, а именно бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах ООО «КраМЗ».

Теоретическая и практическая значимость работы заключается в том, что, определив оптимальный способ расчета эффекта от использования ОИС, будет возможно не только повышение эффективности деятельности организации в целом, но и увеличение ее конкурентоспособности на рынке. Кроме того, предложенный вариант учета по международным стандартам позволит облегчить переход к ведению учета в соответствии с МСФО, это даст возможность установления торговых отношений с иностранными клиентами, а также выпуск ценных бумаг на международный рынок.

Структура работы определена целью и задачами исследования, обусловлена логикой рассмотрения избранной проблемы и состоит из введения, трех глав, содержащих шесть параграфов, заключения, списка использованных источников и приложений.

Во введении отражается актуальность темы исследования, цели и задачи дипломной работы, предмет и объект исследования, методологическая основа выпускной квалификационной работы, а также ее теоретическая и практическая значимость.

В первой главе раскрывается сущность, виды и порядок оценки актива «объекты интеллектуальной собственности» путем анализа нормативно-правовой базы. Кроме того, выявляются особенности бухгалтерского и налогового учета в области интеллектуальных ресурсов.

Во второй главе проводится сравнительный анализ положений Российских и Международных стандартов финансовой отчетности в области учета объектов интеллектуальной собственности. Предложен целесообразный вариант учета при переоценке ОИС, пересчитаны показатели по правилам МСФО, а также проведена проверка на обесценение.

В третьей главе проводится анализ эффективности использования объектов интеллектуальной собственности с помощью анализа различных подходов к расчету эффективности использования ОИС, а также с применением скорректированной стандартной методики, чтобы выявить влияние ОИС на общую эффективность деятельности ООО «КраМЗ» и предложить пути совершенствования компании.

В заключении приводятся выводы по результатам проделанного исследования, даются рекомендации.

Выпускная квалификационная работа содержит 72 страницы текстового документа, 2 приложения, 45 использованных источников, 33 иллюстрации, в т.ч 31 таблица и 2 рисунка.

По материалам бакалаврской работы была опубликована научная работа:

Харитонов Д.А. Повышение эффективности использования объектов интеллектуальной собственности как фактор обеспечения конкурентоспособности предприятия (на примере ООО «КраМЗ»)// Проблемы современной экономики : тез. докл. XXVI межрегионал. науч.-практ.конф. студ. и аспирантов экон. спец. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2020. – С. 39-41.

# 1 Организация бухгалтерского учета и налогообложения операций с объектами интеллектуальной собственности

## 1.1 Законодательная база, виды и порядок оценки объектов интеллектуальной собственности в России

Интеллектуальная собственность рассматривается в Гражданском кодексе Российской Федерации (далее ГК РФ), в частности, раздел VII, статья 1225 «Охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации», согласно которому [8] результатами интеллектуальной деятельности и приравненными к ним средствами индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана (интеллектуальной собственностью), для организации ООО «Красноярский металлургический завод» являются: полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания, а также не исключено возникновение и применение промышленных образцов, секретов производства (ноу-хау). Для удобства используемые объекты интеллектуальной собственности (интеллектуальное право), первичные подтверждающие документы, а также сроки действия права, установленные ГК РФ представим в таблице 1 [8].

Таблица 1 – Правовая охрана интеллектуальной собственности

Интеллектуальное право	Подтверждающие документы	Срок действия права
Полезная модель	Патент	10 лет с даты подачи первоначальной заявки
Промышленный образец	Патент	5 лет с даты подачи первоначальной заявки
Секреты производства (ноу-хау)	Договор об отчуждении исключительного права. Договор подряда (заказа) на выполнение НИОКР. Внутренний нормативный акт организации о коммерческой тайне	До тех пор, пока обеспечивается конфиденциальность
Товарный знак и знак обслуживания	Свидетельство о регистрации, договор об отчуждении исключительного права	10 лет со дня подачи заявки и еще 10 лет при каждом продлении

Поскольку объекты интеллектуальной собственности не имеют материально-вещественного содержания, но имеют стоимостную оценку и приносят доход, вопрос их классификации является весьма значимым для рациональной организации бухгалтерского и управленческого учета [13].

Существует множество различных классификаций, которые имеют сходства и различия. В этой связи возникает весьма актуальный вопрос о разработке экономической классификации объектов интеллектуальной собственности, которая служила бы целям их рационального учета и составления отчетности рассматриваемой организации ООО «КраМЗ».

В соответствии с определением из ГК РФ и имеющимися данными можно составить классификацию, которая представлена в таблице 2 [16].

Таблица 2 – Классификация объектов интеллектуальной собственности

Признак классификации	Классификация объектов
По способу поступления	<ul style="list-style-type: none"> <li>– созданные собственными силами;</li> <li>– поступившие из вне.</li> </ul>
По фактическому использованию в организации	<ul style="list-style-type: none"> <li>– используемые;</li> <li>– неиспользуемые.</li> </ul>
По виду регулирования	<ul style="list-style-type: none"> <li>– регулируемые авторским правом;</li> <li>– регулируемые патентным правом.</li> </ul>
Амортизируемость в бухгалтерском учете	<ul style="list-style-type: none"> <li>– амортизируемые;</li> <li>– неамортизируемые.</li> </ul>
Применяемый способ амортизации в бухгалтерском учете	<ul style="list-style-type: none"> <li>– линейный;</li> <li>– способ уменьшаемого остатка;</li> <li>– способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).</li> </ul>
Применяемый способ амортизации в налоговом учете	<ul style="list-style-type: none"> <li>– линейный;</li> <li>– нелинейный.</li> </ul>

По способу поступления объекты интеллектуальной собственности ООО «КраМЗ» могут разделяться на созданные собственными силами – товарные



знаки, а также поступившие извне – патенты на изобретения, свидетельства на полезные модели.

Входящие в состав нематериальных активов организации ОАО «КраМЗ» патенты на изобретения, свидетельства на полезные модели, а также товарные знаки согласно ГК РФ, регулируются патентным правом.

Если рассматривать по амортизируемости в бухгалтерском учете, то все рассматриваемые объекты интеллектуальной собственности можно признать амортизируемыми, т.к. организацией установлен срок полезного использования в течение которого предполагается использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды [42].

Выбор способа определения амортизации нематериального актива производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. Согласно аудиторскому заключению ООО «КраМЗ» нематериальные активы в виде патентов и товарных знаков амортизируются линейным методом как в бухгалтерском, так и в налоговом учете в течении срока их полезного использования.

Приведенная группировка позволяет организации ООО «КраМЗ» создать более совершенную практическую основу для осуществления управленческого и бухгалтерского учета, аудита и анализа эффективности использования объектов интеллектуальной собственности, расширить их экономическую характеристику, конкретизировать начисление амортизации.

Также немаловажным фактором для ведения бухгалтерского учета является правильная оценка объектов интеллектуальной собственности. Оценка объектов интеллектуальной собственности — это специальное исследование, определяющее стоимость таких нематериальных продуктов человеческой деятельности, как объекты интеллектуальной собственности. По сути, это понятие обозначает некое исключительное право юридического или физического лица на получение продукта путем интеллектуальной деятельности, а также на извлечение выгоды из его применения или реализации [40].

Оценка стоимости объектов интеллектуальной собственности может проводиться для следующих целей [18]:

- введение нематериальных активов в производственный оборот;
- инвентаризация;
- определение стоимости вклада в уставный капитал;
- при уступке прав на нематериальный актив или выдаче лицензий на их использование;
- получение налоговых льгот от применения объектов промышленной собственности;
- установление стоимости лицензии;
- определение доли прибыли;
- переоценка или продажа объектов;
- и т.д.

На взгляд авторов работы, в России наиболее часто объекты интеллектуальной собственности используются с целью введения нематериальных активов в производственный оборот, переоценки или продажи объектов, а также для получения налоговых льгот от применения объектов. Чтобы разобраться в этом подробнее проанализируем подходы, применяемые для оценки интеллектуальных объектов.

Подходы к оценке интеллектуальной собственности:

1) Сравнительный подход.

Вся суть его заключается в том, что стоимость прав на объект интеллектуальной собственности будет определена с помощью сопоставительного анализа цены данного предмета с ценами, по которым были проданы подобные объекты в недавнем времени.

С первого взгляда данный подход может показаться довольно простым, но это не так. На практике обнаруживается много трудностей и условностей. Это связано с тем, что не может существовать двух абсолютно одинаковых объектов интеллектуальной собственности [15].

Все объекты имеют отличия по многим позициям (страна, вид объекта интеллектуальной собственности, срок правовой охраны, состав авторов, условия финансирования, время продажи и так далее). При этом некоторые из отличий могут изменить свой вклад в зависимости от изменений в рамках рыночной ситуации [37].

## 2) Затратный подход.

Он построен на принципах полезности и замещения. В рамках такого подхода стоимость объекта определяется путем расчета затрат на воспроизводство оцениваемых объектов в текущих ценах за вычетом износа, т. е. по затратам [38].

Таким образом, цена объекта интеллектуальной собственности и его рыночная стоимость, которая предполагает прибыль, – это разные величины

Однако этот подход имеет некоторые важные ограничения, если речь идет об оценке объекта с длительным сроком службы. Это обусловлено трудностями с измерением величины морального старения. Плюс ко всему результаты сравнительного подхода на основе активов отражают полную стоимость права собственности, в связи с этим в тех случаях, когда оцениваются частичные права владения, результаты будут требовать корректировки [25].

Можно сделать вывод о том, что данный подход – полезный элемент процедуры определения рыночной стоимости. При этом сравнительный метод является единственным инструментом, который позволяет получить представление о стоимостной оценке уникальных объектов, а также при постановке прав на бухгалтерский учет.

## 3) Доходный подход.

В его основе – принцип ожидания, в рамках которого стоимость объекта определяется величиной будущих финансовых выгод его владельца. В рамках доходного подхода пересчитываются будущие денежные потоки в настоящую стоимость.

Объект, который приносит доход, рассматривается покупателями именно с точки зрения инвестиционной привлекательности. Особенностью приносящего

доход объекта является тот факт, что он редко полностью принадлежит одному человеку. В связи с этим обычно рассматриваются конкретные наборы прав собственности, которые определяют предмет оценки [15].

Таким образом, можно предположить, что в Российской практике при оценке объектов интеллектуальной собственности наиболее часто используется затратный подход, поскольку вероятность найти объект-аналог очень низка, а также отсутствует какой-либо опыт реализации подобных объектов, нестабильность прогноза будущих доходов.

Однако, затратный подход не может использоваться абсолютно для всех объектов интеллектуальной деятельности. Для большей наглядности сгруппируем интеллектуальные объекты по подходам и представим их в таблице 3.

Таблица 3 – Группировка интеллектуальных объектов по подходам к их оценке

Виды ОИС	Способ оценки		
	Сравнительный	Затратный	Доходный
Программы для электронных вычислительных машин			+
Базы данных		+	
Изобретения			+
Полезные модели		+	
Промышленные образцы		+	
Топологии интегральных микросхем			+
Фирменные наименования	+		+
Товарные знаки и знаки обслуживания		+	+
Коммерческие обозначения	+		
Фонограммы			+

Рассмотренные подходы не применяются абсолютно ко всем объектам интеллектуальной собственности. Например, сообщения в эфир или по кабелю, радио- или телепередач, селекционные достижения, наименования мест происхождения товаров, секреты производства (ноу-хау) нельзя отнести к какой-либо

группе, в силу специфических особенностей данных активов. Так, имеющиеся у организации ООО «КраМЗ» полезные модели, промышленные образцы могут оцениваться с помощью затратного способа, товарные знаки и знаки обслуживания с помощью затратного и доходного подхода, а секреты производства (ноу-хау) можно оценить любым из представленных, либо иным индивидуально-надлежащим подходом [26].

На практике могут применяться разные методы затратного подхода [25]: метод прямого восстановления, метод замещения, метод фактических затрат, метод приведенных затрат, особенности применения которых рассмотрены в таблице 4.

Таблица 4 – Особенности применения методов затратного подхода

Метод затратного подхода	Особенности применения метода	Особенности расчета стоимости нематериального актива
1. Метод прямого восстановления	Расчет стоимости уникальных нематериальных активов	Метод заключается в определении стоимости замещения с дальнейшим учетом обесценивания
2. Метод замещения	Оценка прав на ОИС массового спроса	При оценке актива по этому методу используется принцип замещения, который утверждает, что максимальная собственность определяется минимальной ценой, которую необходимо заплатить при покупке актива аналогичной полезности или с аналогичной потребительской стоимостью
3. Метод фактических затрат	Определение балансовой стоимости прав на ОИС	Расчет стоимости объекта оценки путем суммирования фактических затрат применяется для определения балансовой стоимости прав на ОИС для целей постановки их на бухгалтерский учет и отражения этой стоимости на балансе в качестве имущества предприятия
4. Метод приведенных затрат	Оценка НМА, которые не принимают участия в формировании будущих доходов	Расчет текущей рыночной стоимости объекта оценки методом «приведенных затрат» заключается в пересчете фактических прошлых затрат на создание и подготовку к использованию объекта оценки в текущую стоимость, то есть в его стоимость на дату оценки

На основании представленной таблицы можно сказать, что в России могут использоваться разные методы учета, нельзя выделить какой-то один. Например, метод замещения широко используется при оценке прав на ОИС массового спроса (программного обеспечения для ЭВМ, программ автоматизированного

бухгалтерского учета и т.д). Метод фактических затрат может использоваться благодаря первичным бухгалтерским документам, подтверждающих фактические расходы. Метод приведенных затрат более сложен для интерпретации и понимания, поэтому используется реже [9].

Порядок оценки интеллектуальной собственности (основные этапы) [35]:

1) Начальный.

На данном этапе необходимо разработать задачи оценки интеллектуальной собственности.

2) Подготовка.

Подготовительный этап предусматривает идентификацию охранных документов на объекты интеллектуальной собственности (правовую экспертизу), проверку достоверности представленного оценщику информационного массива для определения стоимости в соответствии с установленным перечнем исходных данных.

3) Методология оценки.

На этом этапе определяются также цели оценивания, которые предусматривают обоснование вида стоимости для выбора подхода и методов оценивания, разрабатывается оценочная модель, в которой указывается конкретный порядок работ, выявляются особые обстоятельства и ограничения, отмечаются особенности отдельных объектов интеллектуальной собственности или производств, где они используются.

4) Расчет.

На этом этапе нужно установить основные критерии расчета, перечислить допустимые ошибки и погрешности, в том числе и самих расчетов в соответствии с требованиями настоящих указаний.

5) Составление отчета об оценке.

Отчет включает в себя:

- введение (тут описывают цель и задачи);
- описание охранных документов (срок действия и полезного использования, объем прав и пр.), а также иных условий и документации для оценивания;

- методы проведения процедуры оценки;
- расчет примерной стоимости и результаты;
- особые обстоятельства, а также ограничения, которые были учтены при оценивании;
- рекомендации по применению результатов оценки;

Именно с помощью такого порядка оценки можно достичь желаемых целей, т.е. определить практическую ценность объектов интеллектуальной собственности для эффективного управления результатами интеллектуальной деятельности [17].

## **1.2 Оценка состояния бухгалтерского учета и налогообложения операций с объектами интеллектуальной собственности ООО «КраМЗ»**

Патентное право и товарные знаки в качестве нематериальных активов (далее НМА) упоминаются в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее НК РФ) в виде «исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель» и «исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование» соответственно [24].

Хотелось бы отметить, что данные объекты интеллектуальной собственности подходят под классификацию нематериальных активов «полезные модели; товарные знаки и знаки обслуживания» в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (далее ПБУ 14/07) [30].

Однако, чтобы признать данные активы в качестве нематериальных, согласно ПБУ 14/07 и НК РФ должны одновременно выполняться определенные условия. Так, мы получаем, что секреты производства (ноу-хау) могут не проходить по следующим условиям:

- наличие у организации правоустанавливающих документов, подтверждающих как существование самого актива, так и наличие у организации исключительных прав владения и/или пользования им;

- возможность идентификации, т.е. отделение актива от иного имущества;
- срок эксплуатации свыше 12 месяцев.

Товарные знаки и знаки обслуживания также могут не проходить по критерию «использование для производственных, управленческих нужд, а также для предоставления не исключительных прав владения или пользования третьими лицами».

Опираясь на вышеуказанное можно сказать, что не все объекты интеллектуальной собственности могут пройти по критериям принятия к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива. Представленные данные из ПБУ и НК РФ рассказывают о нематериальных активах и полностью не раскрывают суть объектов интеллектуальной собственности, в отличие от ГК РФ. Поэтому дальнейшее исследование будем проводить согласно определению Гражданского кодекса РФ, где перечень объектов интеллектуальной собственности отражен наиболее точно и полно, а необходимость в одновременном выполнении ряда условий отсутствует [20].

Для учета наличия и движения нематериальных активов основанием являются первичные документы: акты приема и передачи; протоколы собраний учредителей; акты на списание нематериальных активов. В первичных документах должны содержаться реквизиты, определяющие: порядок и срок полезного использования объектов, их первоначальную стоимость, способ начисления и норму амортизации, дату ввода в эксплуатацию, дату и причину выбытия [28].

Синтетический учет наличия и движения нематериальных активов осуществляется на счетах:

- 04 «Нематериальные активы»;
- 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов».

Аналитический учет объектов интеллектуальной собственности ведется в бухгалтерии с помощью карточки унифицированной формы НМА-1, которая



утверждена постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 N 71а (ред. от 21.01.2003) "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве". Карточка учета НМА заводится в бухгалтерии на каждый приобретенный объект. Основанием для ее заполнения являются документы, подтверждающие права организации на нематериальные активы [14].

Проанализируем ситуацию, когда срок полезного использования объектов интеллектуальной деятельности составляет 10 лет, а расходы на формирование стоимости ОИС приведет к возникновению разниц. Данные по учету формирования стоимости интеллектуальных объектов представим в таблице 5.

Таблица 5 – Корреспонденции счетов при учете создания ОИС ООО «КраМЗ»

№	Содержание операции	Д	К	Сумма
1	Отражена стоимость материалов, израсходованных при создании товарных знаков, полезных моделей, промышленных образцов	08.5	10	40 000
2	Отражен НДС	08.5	19	10 000
3	Отражена заработная плата работникам, занятым в создании товарных знаков, полезных моделей, промышленных образцов	08.5	70	20 000
4	Отражена сумма обязательных страховых взносов работников	08.5	69	6 040
5	Отражена стоимость услуг патентного поверенного по подготовке документов к регистрации товарных знаков, полезных моделей, промышленных образцов	08.5	60	10 000
6	Отражен входной НДС по услугам поверенного	19	60	6 000
7	Оплата за услуги патентного поверенного по подготовке документов к регистрации ОИС	60	51	36 000
8	Отражены расходы по оплате регистрационных пошлин и сборов	08.5	76	7 900
9	Отражена постановка на учет зарегистрированных товарных знаков, полезных моделей, промышленных образцов	04	08.5	93 940

Стоимость товарных знаков, полезных моделей, промышленных образцов в налоговом учете составляет 93 940 рублей, данные активы не признаются нематериальными для целей налогообложения, поскольку являются неамортизируемым имуществом (не удовлетворяют условию амортизируемости: стоимость имущества > 100 000 руб.). Расходы в бухгалтерском учете равны нулю, т.к. возникают по мере начисления амортизации. Таким образом, налог на прибыль в бухгалтерском учете больше налога на прибыль в налоговом учете, необходимость уменьшить налог на прибыль в бухгалтерском учете приводит к возникновению отложенных налоговых обязательств (далее ОНО) [4].

Отражение отложенного налогового обязательства представлено в таблице 6.

Таблица 6 – Корреспонденции счетов по отражению отложенных налоговых обязательств

Содержание операции	Д	К	Сумма
Исчислено отложенное налоговое обязательство	68	77	18 780

Списание ОНО, ежемесячно увеличивающее сумму налога на прибыль будет произведено после начисления амортизации.

Как уже ранее упоминалось, в бухгалтерском учете существует три способа определения ежемесячной суммы амортизационных отчислений [30]: линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В налоговом учете выбор метода амортизации по объектам интеллектуальной деятельности (линейный или нелинейный метод) ничем не обусловлен. За исключением необходимости применять только линейный метод начисления амортизации к объектам со сроком полезного использования более двадцати лет. Выбор метода амортизации в налоговом учете осуществляется применительно ко всему амортизируемому имуществу в целом, а не к отдельным объектам нематериальных активов [42].

Согласно пояснениям, к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах организация ООО «КраМЗ» применяет линейный способ начисления амортизации.

Расчитанные данные по амортизации ОИС и списанию ОНО ООО «КраМЗ» можно представить в таблице 7.

Таблица 7 – Корреспонденции счетов по учету начисления амортизации ОИС и списанию ОНО «КраМЗ»

Содержание операции	Д	К	Сумма
Начислена амортизация товарных знаков, полезных моделей, промышленных образцов	26	05	782,8
Списано ОНО, ежемесячно увеличивающее сумму налога на прибыль	77	68	156,6

Расходы в бухгалтерском учете составляют 782,8 руб., а расходы в налоговом учете равны нулю, поскольку были признаны ранее. Таким образом, налог на прибыль в бухгалтерском учете меньше налога на прибыль в налоговом учете, что говорит о необходимости увеличения бухгалтерского налога на прибыль. Исходя из этого, погашаем часть ОНО в размере 156,6 руб.

Амортизационные отчисления по ОИС начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этих объектов к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этих объектов с бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления по ОИС отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде [24].

Далее проанализируем порядок выбытия в результате продажи объектов интеллектуальной собственности и представим в таблице 8.

Организации, которые являются плательщиками налога на прибыль, должны в своей бухгалтерской отчетности раскрывать информацию о расчетах по налогу на прибыль, в том числе и наша рассматриваемая организация ООО «КраМЗ». А некоторые дополнительно должны отражать не только налог, ко-

торый подлежит уплате в данном отчетном периоде, но и о те суммы, которые могут повлиять на величину налога на прибыль в следующих отчетных периодах. Для этих целей организации применяют ПБУ 18/02 [29].

Таблица 8 – Корреспонденции счетов по учету выбытия ОИС «КраМЗ»

№	Содержание операции	Д	К	Сумма
1	Предъявлен счет покупателю за проданные товарные знаки, полезные модели, промышленные образцы	76	91.1	94 000
2	Начислен в бюджет НДС	91.2	68	15 667
3	Списана амортизация, начисленная по проданным товарным знакам, полезным моделям, промышленным образцам	05	04	782,8
4	Списана остаточная стоимость выбывших товарных знаков, полезных моделей, промышленных образцов	91.2	04	93 157,2
5	Определен финансовый результат (прибыль) от списания товарных знаков, полезных моделей, промышленных образцов	91.9	99	14 824,2
6	Отражен условный расход по налогу на прибыль	99	68	2 964,8

Как правило, налогооблагаемая база по налогу на прибыль и прибыль по данным бухгалтерского учета не совпадают. Их различие вызвано разными правилами признания отдельных доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. При списании товарных знаков, полезных моделей, промышленных образцов, расходы на списание, а также недоначисленная по ним линейным способом амортизация учитываются в составе внереализационных расходов [5].

Поэтому и появился термин «условный расход по налогу на прибыль». Условный расход по налогу на прибыль (УРНП) – это сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отражаемая в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка). Определяется сумма условного расхода (условного дохода) как произведение бухгалтерской прибыли на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации и действующую на определенную дату [29]. Таким образом, рассчитанный для ООО «КраМЗ» условный расход по налогу на прибыль составил 1 933,5 руб.

## **2 Особенности пересчета показателей учета объектов интеллектуальной собственности ООО «КраМЗ» для отражения в отчетности по МСФО**

### **2.1 Особенности производственной деятельности ООО «КраМЗ» и влияние на организацию учета объектов интеллектуальной собственности**

Сейчас красноярский металлургический завод является третьим по мощности и самым молодым из крупных перерабатывающих предприятий России.

Сфера деятельности ООО «КраМЗ» – переработка алюминия и алюминиевых сплавов. Действующее производство ООО «КраМЗ» обеспечивает выпуск плоских и круглых слитков, прессованных профилей, прутков и труб, поковок и штамповок из широкой гаммы алюминиевых сплавов в соответствии с химическим составом российских и зарубежных стандартов.

Технологический процесс переработки алюминия представлен на рисунке 1, а также включает в себя [34]:

1. Добыча бокситов. Производство алюминия начинается с добычи бокситов. Эта горная порода богата алюминием, который содержится в ней в форме гидрооксидов. Около 90% мировых запасов бокситов сосредоточены в тропическом поясе.

2. Производство глинозема. Боксит дробят, высушивают и размалывают в мельницах вместе с небольшим количеством воды. Образовавшуюся густую массу собирают в емкости и нагревают паром, чтобы отделить большую часть кремния, содержащегося в бокситах.

3. Электролиз алюминия. На заводе глинозем засыпают в ванны с расплавленным криолитом при температуре 950 °С. Через раствор пропускают электрический ток силой до 400 кА и выше – он разрывает связь между атомами алюминия и кислорода, в результате металл в жидкой форме собирается на дне ванны.

4. Первичный алюминий. Первичный алюминий отливается в слитки и отправляется потребителям, а также используется для дальнейшего производства алюминиевых сплавов для различных целей.

5. Алюминиевые сплавы. Литейные алюминиевые сплавы служат для получения готовых изделий путем отливки металла в формы. При этом необходимых свойств от сплава добиваются добавлением к нему различных добавок: кремния, меди и магния. Из таких сплавов, например, производят детали автомобильных и авиационных двигателей или колесные диски.

6. Переработка алюминия. В отличие от железа алюминий не подвержен коррозии, поэтому изделия из него можно переплавлять и использовать металл бесконечное количество раз. При этом переработка алюминия требует всего 5% энергии, затраченной на изготовление алюминия впервые.

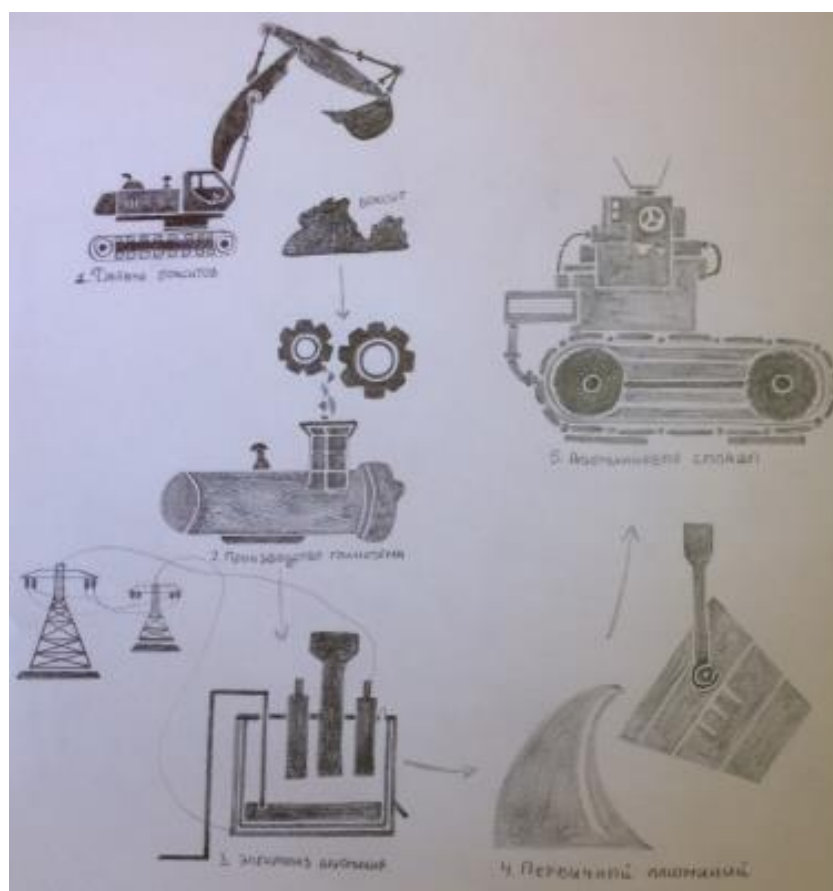


Рисунок 1 – Этапы технологического процесса переработки алюминия

Рассмотренный производственный технологический процесс давно используется на практике не только ООО «КраМЗ», но и другими заводами по переработке алюминия. Предприятие ООО «КраМЗ» уделяет большое внимание повышению качества и расширению ассортимента продукции, чтобы иметь необходимое преимущество перед конкурентами, а также занимать значительную долю на рынке производства и переработки. В результате чего необходимость организации в новых методах и подходах привела к появлению нематериальных активов.

Товарные знаки и промышленные образцы необходимо использовать на этапе 5, 6: «Алюминиевые сплавы» и «Переработка алюминия» соответственно, когда создается/перерабатывается готовый продукт (изделие). Важно учитывать характер изделий, технологический процесс с тем, чтобы при нанесении товарного знака на продукт (изделие) не пострадала выразительность, запоминаемость и степень воздействия на покупателя. Также применение промышленного образца должно удовлетворять и отвечать спросу, предъявляемому потребителями.

Секреты производства (ноу-хау) можно применять на этапах 1, 2, 3 (добыча бокситов, производство глинозема, электролиз алюминия), поскольку процессы добычи, производства и электролиза могут содержать полезные сведения, которые позволяют организации преуспеть в данной отрасли. Поэтому сохранение этих сведений важно для поддержания индивидуальности процессов организации.

Благодаря представленным интеллектуальным объектам предприятие ООО «КраМЗ» совершенствует технологический процесс производства, а также имеет конкурентное преимущество, перед другими.

В состав нематериальных активов организации ООО «КраМЗ» входят: патенты на изобретения, свидетельства на полезные модели, а также товарные знаки, данные представлены в таблице 9.

Таблица 9 – Наличие нематериальных активов ООО «КраМЗ»

	Период	На конец года (тыс. руб.)		
		ПС	Накопленная Амортизация и убытки от обесценения	Остаточная стоимость
НМА – всего	За 2018 г.	192	(115)	77
	За 2017 г.	192	(93)	99
в т. ч.:				1
	патенты на изобретения, свидетельства на полезные модели	За 2018 г.	7	(6)
		За 2017 г.	7	(5)
товарные знаки	За 2018 г.	185	(109)	76
	За 2017 г.	185	(88)	97

Большая часть остаточной стоимости нематериальных активов ООО «КраМЗ» образуется за счет товарных знаков, а именно 98% за 2017 год и 99% за 2018 год. Остаток в 2% и 1% приходится на патенты за 2017 и 2018 г. соответственно.

Из представленных данных мы наблюдаем уменьшение и без того низкой доли патентов на изобретения, свидетельств на полезные модели. Возможно, это связано с тем, что организация либо применяет устаревшие стимулы сотрудников к изобретательской деятельности, либо не использует их вообще, в следствии чего организация теряет возможные доходы от инновационной деятельности [41].

Если рассматривать долю объектов интеллектуальной собственности в общей сумме бухгалтерского баланса (см. приложение А), то она очень низка 0,0134%. Такое низкое значение на первый взгляд может говорить о незаинтересованности организации в развитии объектов интеллектуальной собственности, однако, если посмотреть статью «Результаты исследований и разработок» за



три периода, то можно увидеть, что в 2016, 2017 гг. эта статья была пуста, а с 2018 г. на нее была выделена значительная сумма, в размере 579000 рублей. Из пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах ООО «КраМЗ» можно увидеть, на что используется данная сумма. Наличие НИОКР на конец года ООО «КраМЗ» представлены в таблице 10.

Таблица 10 – Наличие НИОКР ООО «КраМЗ»

	Период	На конец года (тыс. руб.)		
		ПС	Часть стоимо- сти, списанной на расходы	Остаток
НИОКР – всего	За 2018 г.	705	(126)	579
	За 2017 г.	0	0	0
в т. ч.:	За 2018 г.	300	(100)	200
	За 2017 г.	0	0	0
Исследование влияния технологических параметров	За 2018 г.	257	(21)	236
	За 2017 г.	0	0	0
Расширение номенклатуры производства широких профилей на прессе № 46	За 2018 г.	58	(5)	53
	За 2017 г.	0	0	0
Опытные работы по охлаждению матриц жидким азотом на прессе № 46	За 2018 г.	90	0	90
	За 2017 г.	0	0	0
Техническое задание на «АСУП MES система «КраМЗ»	За 2018 г.	0	0	0
	За 2017 г.	0	0	0

НИОКР в большей степени (41%) образуется за счет расширения номенклатуры производства широких профилей на прессе № 46 и исследования влияния технологических параметров (34,5%).

Также хотелось бы отметить, что НИОКР появляются только с 2018 года, ранее данная статья на протяжении нескольких лет была пуста. Это говорит о том, что организационный процесс не стоит на месте, развитие с помощью НИОКР может привести к уменьшению издержек предприятия после внедрения нововведений, увеличить скорость обращения капитала, вывести новый продукт или услугу на рынок, снизив риски и т.п.

## **2.2 Сравнительный анализ признания, первоначальной и последующей оценки объектов интеллектуальной собственности по РСБУ и МСФО**

Для того, чтобы оценить объекты интеллектуальной собственности по Российским стандартам бухгалтерского учета (далее РСБУ) или Международным стандартам финансовой отчетности (далее МСФО) необходимо проверить их на соответствие критериям признания, по которым они могут быть отнесены к нематериальным активам. Условия признания активов в качестве нематериальных в Российской практике регламентируется Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/07), а в Международной с помощью МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы" (далее МСФО (IAS) 38).

Критерии признания по РСБУ и МСФО отличаются, однако есть и общие: отсутствие у объекта материально-вещественной формы, способность приносить экономические выгоды в будущем, возможность идентификации, т.е. отделение актива от иного имущества, которые используются в обоих стандартах, а есть те, которые учитываются только в РСБУ (наличие у организации правоустанавливающих документов, использование для производственных, управленческих нужд, отсутствие намерения перепродажи актива, срок эксплуатации свыше 12 месяцев) или только в МСФО (возникновение в результате договорных или других юридических прав, первоначальная стоимость может быть надежно оценена) [43].

Для анализа воспользуемся используемыми на предприятии ООО «КраМЗ» следующие интеллектуальные объекты: полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания, промышленные образцы, секреты производства (ноу-хау). Результаты отразим в таблице 11, где «+» – условия, которым ОИС соответствует и «-» – условия, которым ОИС не соответствует.

Из представленных данных в таблице мы видим, что секреты производства (ноу-хау), товарные знаки и знаки обслуживания могут иметь ряд причин, которые не позволяют признать их в качестве нематериальных активов в соответ-

ствии с нормами ПБУ 14/07 и МСФО (IAS) 38. Далее проанализируем с чем это может быть связано.

Таблица 11 – Соответствие интеллектуальных объектов нормам ПБУ 14/07 и МСФО (IAS) 38

№	Условие	Пол езн ые мод ели	Промы шленн ые образ- цы	Секреты произво дства (ноу-хау )	Товарные знаки и знаки обслужи- вания
Общие критерии признания по РСБУ и МСФО					
1	Отсутствие у объекта материально-вещественной формы	+	+	+	+
2	Способность приносить экономические выгоды в будущем	+	+	+	+
3	Возможность идентификации, т.е. отделение актива от иного имущества	+	+	-	+
4	Первоначальная стоимость может быть надежно оценена	+	+	-	+
Критерии признания по РСБУ					
5	Наличие у организации правоустанавливающих документов, подтверждающих как существование самого актива, так и наличие у орг. исключительных прав владения и/или пользования им	+	+	-	+
6	Использование для производственных, управленческих нужд, а также для предоставления не исключительных прав владения или пользования третьими лицами	+	+	+	-
7	Отсутствие намерения перепродажи актива	+	+	+	+
8	Срок эксплуатации свыше 12 месяцев	+	+	-	+
Критерии признания по МСФО					
9	Возникает в результате договорных или других юридических прав (критерий идентифицируемости)	+	+	+	+

У интеллектуального объекта «секреты производства» существует неверная идентификация, о чем упоминается в статье 1472 ГК РФ, т.е. секрет производства не обособлен как самостоятельный актив, а также отсутствует правоустанавливающий документ, подтверждающий существование самого актива. В следствии чего образуется утечка информации, а именно, лицо, может использовать секрет производства, не зная о том, что его использование незаконно, в

том числе в связи с получением доступа к секрету производства случайно или по ошибке [12].

Заключенный лицензионный договор на права использования секрета производства (ноу-хау) может быть, как с указанием, так и без указания срока его действия. В случае, когда срок, на который заключен лицензионный договор, не указан в этом договоре, любая из сторон вправе в любое время отказаться от договора, предупредив об этом другую сторону не позднее чем за шесть месяцев, если договором не предусмотрен более длительный срок. Таким образом, происходит не выполнение условия «срок эксплуатации свыше 12 месяцев» [2]. Также «ноу-хау» может не соответствовать критерию о надежной оценке первоначальной стоимости, как по РСБУ, так и по МСФО.

Товарный знак не используется для производственных нужд, т.е. не осуществляется индивидуализация товаров, работ или услуг, в отношении которых товарный знак зарегистрирован [45].

Исходя из вышеизложенного можно сказать, что не все объекты интеллектуальной собственности могут пройти по критериям принятия к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива по Российским и Международным стандартам.

Стоит отметить, что у активов, которые не отвечают условиям признания в качестве нематериальных, затраты на приобретение или создание объекта собственными силами признаются в качестве расходов при их возникновении [23].

После определения, какие активы следует включать в состав нематериальных, а какие нет, следует разобраться, как первоначально оценить такие активы.

Согласно ПБУ 14/2007 нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, которая определена по состоянию на дату его принятия 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 [30].

В МСФО актив первоначально оценивается по первоначальной стоимости. В состав первоначальной стоимости нематериального актива, созданного самой организацией, включаются все затраты, непосредственно связанные с созданием, производством и подготовкой этого актива к использованию в соответствии с намерениями руководства [23].

Стоит заметить, что в вопросе о включении тех или иных расходов в первоначальную стоимость нематериального актива РСБУ и МСФО не имеют существенных отличий.

Порядок определения первоначальной стоимости ОИС зависит от того, каким образом объект нематериальных активов поступает в организацию.

Способы поступления объектов интеллектуальной собственности [31]:

- приобретены за плату;
- создаются организацией;
- внесены в счет вклада в уставный капитал;
- получены безвозмездно;
- получены по договору мены.

Из пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах можно увидеть, что имеющиеся у «КраМЗ» нематериальные активы созданы самой организацией. Таким образом, в первоначальную стоимость актива «КраМЗ» могут включаться расходы на [19]:

– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);

– суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;

– расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;

– отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);

– расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;

– иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях;

Фактические данные о первоначальной стоимости представлены в таблице 12.

Таблица 12 – Сведения о первоначальной стоимости НМА и НИОКР в бухгалтерском балансе за 2017-2018 гг.

	Период	Первоначальная стоимость на конец года (тыс. руб.)
НМА – всего	За 2018 г.	192
	За 2017 г.	192
в т. ч.:	За 2018 г.	7
	За 2017 г.	7
патенты на изобретения, свидетельства на полезные модели товарные знаки	За 2018 г.	185
	За 2017 г.	185
НИОКР – всего	За 2018 г.	705
	За 2017 г.	0
в т. ч.:	За 2018 г.	300
	За 2017 г.	0
Исследование влияния технологических параметров Расширение номенклатуры производства широких профилей на прессе № 46	За 2018 г.	257
	За 2017 г.	0
Опытные работы по охлаждению матриц жидким азотом на прессе № 46	За 2018 г.	58
	За 2017 г.	0
Техническое задание на «АСУП MES система «КраМЗ»	За 2018 г.	90
	За 2017 г.	0

В общем случае порядок формирования первоначальной стоимости НМА в МСФО соответствует порядку, предусмотренному в РСБУ. Это значит, что такая стоимость включает в себя расходы на приобретение или создание объекта НМА, а также доведение его до состояния, в котором он пригоден для использования [44].

Как ранее говорилось в работе (гл. 1) в Российской практике при оценке объектов интеллектуальной собственности наиболее часто используется затратный подход. Однако, в международной практике наиболее часто может применяться сравнительный подход, поскольку использование интеллектуальных объектов в организациях уже давно распространено, поэтому нет сложности в получении достаточного количества необходимых сведений о продажах объекта такого же рода за недавний период времени. Исходя из этого, данный подход позволит получить результат, который максимально точно будет отражать отношение рынка к данному объекту интеллектуальной собственности [36].

Согласно ПБУ 14/2007 фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению. Изменение допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов. Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов.

Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой

его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов [30].

Если обратиться к международному стандарту, то МСФО (IAS) 38 говорит о том, что организация должна выбрать модель по учету стоимости и отразить ее в учетной политике.

Согласно международному стандарту существует две модели учета:

а) модель учета по фактическим затратам, при которой объект учитывается по себестоимости за вычетом любой накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения;

б) модель учета по переоцененной стоимости, которая подразумевает под собой, что актив должен в последующем учитываться по переоцененной стоимости, которая представляет собой справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом любой накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения [6].

Таким образом, в МСФО появляется важный термин, который не описан в РСБУ, и который можно встретить практически в каждом международном стандарте – справедливая стоимость. Она представляет собой цену, «которая может быть получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении обычной операции на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях, независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки» [23].

Чтобы списать стоимость объекта интеллектуальной собственности, нужно установить срок его службы и выбрать метод начисления амортизации. По ПБУ 14/2007 устанавливать срок службы объектов НМА нужно в месяцах (а не в годах). Определяя этот срок, нужно ориентироваться на такие критерии, как [30]:

- срок действия прав на результат интеллектуальной деятельности;
- срок, в течение которого компания планирует получать от него доход;



– количество продукции (объема работ и т. п.), которое ожидается получить с помощью объекта НМА.

Срок действия исключительных прав на интеллектуальные объекты регулируется главой 69 ГК РФ. В соответствии с этим, у организации ООО «КраМЗ» могут использоваться следующие сроки действия исключительных прав [8]:

- полезная модель, товарный знак – 10 лет;
- промышленный образец – 5 лет;
- секрет производства (ноу-хау) – исключительное право действует до тех пор, пока сохраняется конфиденциальность сведений, составляющих его содержание.

Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования. Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации) [7].

Срок полезного использования нематериального актива по РСБУ также, как и по МСФО можно определить исходя из:

- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Для наглядности обобщим вышесказанное и отразим в таблице 13.

Таким образом, не зная ожидаемого срока использования актива, с целью получения экономических выгод у организации ООО «КраМЗ» сроком полез-

ного использования можно признать срок действия прав на результат интеллектуальной деятельности, который был рассмотрен выше.

Таблица 13 – Виды последующей оценки, СПИ, способов начисления амортизации по РСБУ и МСФО

	РСБУ	МСФО
Последующая оценка	Переоценка: – дооценка; – уценка.	Модель учета: – по фактическим затратам; – по переоцененной стоимости.
	Обесценение	
Срок полезного использования	– определенный (амортизируется); – неопределенный (не амортизируется).	– конечный (амортизируется); – неопределенный (не амортизируется).
Амортизация (способы начисления)	– линейный способ; – способ уменьшаемого остатка; – способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	– линейный способ; – способ уменьшаемого остатка; – способ списания пропорционально выработке.

Еще одной важной составляющей последующей оценки НМА является амортизация. По РСБУ признают три способа начисления амортизации:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

По МСФО вместо «способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)» используется метод «списания пропорционально выработке» [23].

### **2.3 Сравнительный анализ выбытия и пересчет показателей объектов интеллектуальной деятельности ООО «КраМЗ» по правилам МСФО**

Стоимость интеллектуального объекта, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта интеллектуальной собственности имеет место в случае [1]:

- прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный интеллектуальный объект);
- прекращения использования вследствие морального износа;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд;
- передачи по договору мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявления недостачи объектов при их инвентаризации;
- в иных случаях.

Одновременно со списанием стоимости интеллектуальных объектов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

По РСБУ доходы и расходы от списания интеллектуальных объектов включаются в финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов периода, к которому они относятся. Дата списания определяется исходя из установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету правил признания доходов либо расходов [10].

По МСФО прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания нематериального актива, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеют место, и балансовой стоимостью данного актива. Они подлежат признанию в составе прибыли или убытка в момент прекращения признания актива [23].

Систематизируем значимые различия в порядке проведения и отражения результатов переоценки в учете и отчетности согласно ПБУ 14/2007 и МСФО (IAS) 38 и отразим в таблице 14.

Таблица 14 – Различия в порядке проведения и отражения результатов переоценки в учете и отчетности согласно ПБУ 14/2007 и МСФО (IAS) 38

Элемент	ПБУ 14/2007	МСФО (IAS) 38
Порядок проведения переоценки НМА	Переоценка НМА производится путем пересчета их остаточной стоимости	Переоценка НМА активов производится либо путем пересчета их остаточной стоимости, либо путем пропорционального пересчета первоначальной стоимости и накопленной амортизации актива
Дата отражения результатов переоценки НМА	Результаты переоценки принимаются при формировании входящих данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года	Не содержит положений, регламентирующих предполагаемый период проведения переоценки НМА, а также дату отражения результатов переоценки в учете и отчетности
Учет уценки НМА	В случае уменьшения балансовой стоимости сумма уценки нематериального актива относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	В случае уменьшения балансовой стоимости сумма уценки нематериального актива отражается в отчете о прибылях и убытках
Порядок списания результатов переоценки НМА	При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.	Два варианта списания суммы дооценки: – при выбытии НМА вся сумма дооценки переносится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка); – по мере начисления амортизации объекта соответствующая часть переоценки переносится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Из пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах можно увидеть, что имеющиеся у «КраМЗ» нематериальные активы созданы самой организацией.

Согласно ПБУ 14/2007 нематериальный актив, созданный самой организацией, принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету, т.е. первоначальная стоимость объектов интеллектуальной собственности у ООО «КраМЗ» в соответствии с РСБУ составит 192 тыс. руб.

Если обратиться к МСФО (IAS) 38 [23], то первоначальная стоимость нематериального актива, созданного самой организацией, равна сумме затрат, понесенных с даты, на которую нематериальный актив впервые стал удовлетворять критериям признания. Для удобства понимания этого положения проиллюстрируем более подробно на примере организации ООО «КраМЗ».

ООО «КраМЗ» разрабатывает новый процесс производства. В 2018 году понесенные затраты составили 200 тыс. руб., из которых 8 тыс. руб. возникли до 1 декабря 2018 года, а 192 тыс. руб., - в период с 1 декабря 2018 года по 31 декабря 2018 года. Организация может продемонстрировать, что по состоянию на 1 декабря 2018 года процесс производства удовлетворял критериям признания в качестве нематериального актива.

В конце 2018 года процесс производства признается в качестве нематериального актива по первоначальной стоимости, составляющей 192 тыс. руб. (затраты, понесенные с даты, когда нематериальный актив впервые стал удовлетворять критериям признания, т.е. 1 декабря 2018 года). Затраты в размере 8 тыс. руб., понесенные до 1 декабря 2018 года, признаются в качестве расходов, поскольку до 1 декабря 2018 года критерии признания не удовлетворялись. Данные затраты не включаются в состав затрат на процесс производства, отражаемых в отчете о финансовом положении.

Согласно пояснениям, к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах организация ООО «КраМЗ» применяет линейный способ начисления амортизации. Возможно, что такой способ выбран в связи с ненадежностью

расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования ОИС.

Поскольку данный вид начисления применяется и в РСБУ и в МСФО, то сумма полученной амортизации составит 1,6 тыс. руб. (при сроке полезного использования 10 лет).

Далее проанализируем порядок учета результатов переоценки объектов интеллектуальной собственности. Исходные данные отразим в таблице 15.

Таблица 15 – Исходные данные для проведения переоценки ОИС

		Вариант А	Вариант Б
1	Первоначальная стоимость, руб.	192 000	192 000
2	Накопленная амортизация, руб.	1 600	1 600
3	Остаточная стоимость, руб.	190 400	190 400
4	Срок полезного использования, мес.	120	120
5	Справедливая стоимость согласно данным активного рынка, руб.	250 000	160 000
6	Коэффициент переоценки (строка 5/строка 3)	1,313	0,84

Справедливая стоимость интеллектуального объекта согласно данным активного рынка следующая: вариант А – 250 тыс. руб. (доценка), вариант Б – 160 тыс. руб. (уценка).

Отразим результаты переоценки в учете путем пересчета остаточной стоимости объекта и путем пересчета его первоначальной стоимости и суммы накопленной амортизации, результаты отразим в таблицах 16 и 17 соответственно.

Таблица 16 – Учет переоценки ОИС путем пересчета остаточной стоимости

№ Варианта	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	
				Вариант 1	Вариант 2
1	Списание накопленной амортизации	05 Амортизация ОИС	04 Первоначальная (переоцененная) стоимость ОИС	1 600	1 600

Окончание таблицы 16

№ Варианта	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	
				Вариант 1	Вариант 2
2А	Дооценка остаточной стоимости ОИС до справедливой стоимости (250 000-190 400)	04 Первоначальная (переоцененная) стоимость ОИС	83.1 Резерв переоценки	59 600	-
2Б	Уценка остаточной стоимости ОИС до справедливой стоимости (190 400-160 000)	84.1 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – согласно ПБУ 14/2007; Расходы текущего периода – согласно МСФО (IAS) 38	04 Первоначальная (переоцененная) стоимость ОИС	-	30 400

Таблица 17 – Учет переоценки ОИС путем пересчета первоначальной стоимости и суммы накопленной амортизации

№ Варианта	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	
				Вариант 1	Вариант 2
1А	Дооценка первоначальной стоимости (192 000*1,313-192 000)	04 Первоначальная (переоцененная) стоимость ОИС	83 Резерв переоценки	60 096	-
2А	Дооценка накопленной амортизации (1 600*1,313-1 600)	83 Резерв переоценки	05 Амортизация ОИС	501	-
1Б	Уценка первоначальной стоимости (192 000-192 000*0,84)	84.1 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – согласно ПБУ 14/2007; Расходы текущего периода – согласно МСФО (IAS) 38	04 Первоначальная (переоцененная) стоимость ОИС	-	30 720
2Б	Уценка накопленной амортизации (1 600-1 600*0,84)	05 Амортизация ОИС	84.1 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – согласно ПБУ 14/2007; Расходы текущего периода – согласно МСФО (IAS) 38	-	256

При выбытии ОИС сумма его дооценки в соответствии с РСБУ переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации [10].

Для наглядности и удобства учет последующей переоценки можно отразить в схеме, представленной на рисунке 2.



Рисунок 2 – Учет последующей переоценки

МСФО (IAS) 38 содержит два варианта списания суммы дооценки [23]: 1) при выбытии ОИС вся сумма дооценки переносится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка); 2) по мере начисления амортизации объекта соответствующая часть переоценки переносится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Второй подход подразумевает равномерное списание результата дооценки в состав нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), что увеличивает данный показатель и соответствующее признание амортизации, влияющее на уменьшение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Отметим, что данный подход, является более трудоемким, так как требует ежемесячного расчета сумм списания дооценки [39].



Также хотелось бы обратить внимание, что существует условие проверки актива на обесценение. Согласно которому, если балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость, то организация получает убыток от обесценения [22]. В следствии чего возникает необходимость в формировании резерва под обесценение, пересмотр которого предпочтительно проводить ежегодно. Порядок обесценения регламентирован в МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов". Согласно стандарту, при проверке на обесценение организация должна проверить актив по признакам обесценения. Для наглядности отобразим признаки в таблице 18 и проверим ОИС на возможность их обесценения, где «+» – признаки, которым ОИС соответствует и «-» – признаки, которым ОИС не соответствует.

Таблица 18 – Проверка интеллектуальных объектов на обесценение по признакам МСФО (IAS) 36

№	Признак	Полезные модели и	Промышленные образцы	Секреты производства (ноу-хау)	Товарные знаки и знаки обслуживания
Внешние источники информации					
1	Стоимость актива снизилась в течение периода значительно больше, чем ожидалось	-	-	-	-
2	В течение периода произошли или произойдут в ближайшем будущем значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для организации, в технических, рыночных, экономических или правовых условиях	-	-	-	-
3	Рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы доходности инвестиций повысились в течение периода	-	-	-	-

Окончание таблицы 18

№	Признак	Полезные модели и	Промышленные образцы	Секреты производства (ноу-хау)	Товарные знаки и знаки обслуживания
4	Балансовая стоимость чистых активов организации превышает ее рыночную капитализацию	-	-	-	-
Внутренние источники информации					
5	Существуют признаки устаревания или физической порчи актива	-	+	-	+
6	Значительные неблагоприятные изменения для организации, в отношении интенсивности и способа использования или ожидаемого использования актива	-	-	+	-
7	Экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось	-	-	+	-
8	В отношении инвестиций в дочернюю организацию, совместное предприятие или ассоциированную организацию инвестор признает дивиденды от инвестиций	-	-	-	-

Таким образом, промышленные образцы, товарные знаки, ноу-хау организации ООО «КраМЗ» могут проходить по некоторым признакам обесценения актива, что подтверждает необходимость проведения более детальной проверки на обесценение. Данный перечень не является исчерпывающим, организация может выявить иные признаки обесценения актива, из-за чего также потребуются определение организацией возмещаемой суммы актива.

### **3 Расчет и анализ эффективности использования объектов интеллектуальной собственности ООО «КраМЗ»**

#### **3.1 Анализ динамики, структуры и состава объектов интеллектуальной собственности ООО «КраМЗ»**

Главной целью анализа объектов интеллектуальной деятельности является характеристика наличия, состава, состояния, движения и эффективности использования этих объектов.

Задачами анализа объектов интеллектуальной собственности являются:

- определение обеспеченности структурных подразделений и предприятия в целом объектами интеллектуальной деятельности;
- уровень использования ОИС по обобщающим и частным показателям;
- определение причин их изменения;
- расчет влияния использования ОИС на объем производства продукции, рентабельность и т.п.;
- выявление резервов, для увеличения эффективности использования объектов интеллектуальной деятельности.

В процессе анализа структуры и движения ОИС необходимо оценить размеры, динамику и структуру вложений капитала в ОИС, выявить главные функциональные особенности производственной деятельности.

Анализ динамики объектов интеллектуальной деятельности ООО «КраМЗ» представлен в таблице 19. Базисным будет взят 2017 год, а отчетным 2018 год.

Прирост/снижение рассчитывается как разность стоимости ОИС в базисном периоде и отчетном. Темп роста/снижения рассчитывается как частное от деления стоимости ОИС в отчетном периоде на базисный, умноженное на 100%.

Как видно из таблицы 18, за анализируемый период стоимость объектов интеллектуальной собственности снизилась на 2 000 руб. или на 1,03%. В первую очередь такое снижение обеспечено снижением стоимости патентов на

изобретения, свидетельства на полезные модели. В отчетном периоде снижение этой группы ОИС составил 2 000 руб. или 22,22%.

Таблица 19 – Динамика объектов интеллектуальной собственности ООО «КраМЗ»

Объекты интеллектуальной собственности	Базисный период, руб.	Отчетный период, руб.	Прирост/снижение, руб.	Темп роста/снижения, %
Патенты на изобретения, свидетельства на полезные модели	9.000	7.000	-2.000	77,78
Товарные знаки	185.000	185.000	-	100
Итого	194.000	192.000	-2.000	98,97

Стоимость товарных знаков за анализируемый период не изменилась. Необходимо разобраться с чем связано снижение стоимости патентов на изобретения, свидетельств на полезные модели. Если обратиться к пояснениям к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах ООО «КраМЗ», то можно заметить, что снижение стоимости анализируемой группы связано с накоплением амортизации и убытков от обесценения в размере 2 000 рублей.

Далее проанализируем структуру объектов интеллектуальной деятельности и представим в таблице 20.

Таблица 20 – Структура объектов интеллектуальной собственности ООО «КраМЗ»

Объекты интеллектуальной собственности	Базисный период		Отчетный период	
	руб.	в % к итогу	руб.	в % к итогу
Патенты на изобретения, свидетельства на полезные модели	9.000	4,64	7.000	3,65
Товарные знаки	185.000	95,36	185.000	96,35
Итого	194.000	100%	192.000	100%

Основную долю в составе ОИС предприятия ООО «КраМЗ» занимают товарные знаки – 95% за базисный период и 96% за отчетный период. Доля патентов на изобретения, свидетельств на полезные модели в 2017 году составила 4,64% и к 2018 году сократилась до 3,65%.

Анализ состояния и движения объектов интеллектуальной деятельности предприятия характеризует следующие коэффициенты: коэффициент обновления, коэффициент выбытия, коэффициент износа, коэффициент годности.

В свою очередь, коэффициент обновления показывает долю вновь поступивших ОИС в общей сумме объектов интеллектуальной деятельности. Рассчитывается как частное от деления стоимости новых объектов интеллектуальной собственности за отчетный период и стоимости объектов интеллектуальной собственности на конец отчетного периода

Коэффициент выбытия показывает долю выбывших интеллектуальных объектов вследствие списания, продажи и по другим основаниям в общей сумме объектов интеллектуальной собственности. Рассчитывается как частное от деления стоимости выбывших ОИС за отчетный период на стоимость объектов интеллектуальной собственности на начало отчетного периода.

Коэффициент годности объектов интеллектуальной собственности показывает долю годных к использованию объектов интеллектуальной собственности в их общем объеме. Рассчитывается как частное от деления разности первоначальной стоимости объектов интеллектуальной собственности и стоимости износа объектов интеллектуальной собственности на первоначальную стоимость объектов интеллектуальной собственности.

Коэффициент износа объектов интеллектуальной собственности показывает долю изношенных ОИС в их общем объеме. Рассчитывается как частное от деления стоимости износа ОИС на первоначальную стоимость объектов интеллектуальной собственности [3].

Анализ состояния и движения объектов интеллектуальной собственности предприятия ООО «КраМЗ» с рассчитанными коэффициентами представлен в таблице 21.

Таблица 21 – Анализ состояния и движения объектов интеллектуальной собственности ООО «КраМЗ»

Показатель	Значение
Наличие объектов интеллектуальной собственности на начало отчетного периода, руб.	194 000
Поступило объектов интеллектуальной собственности за отчетный период, руб.	0
Выбыло ОИС за отчетный период, руб.	2 000
Наличие ОИС на конец отчетного периода, руб.	192 000
Первоначальная стоимость ОИС, руб.	214 000
Износ ОИС, руб.	22 000
Коэффициент обновления	0
Коэффициент выбытия	0,01
Коэффициент годности	0,90
Коэффициент износа	0,10

Согласно пояснениям к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах ООО «КраМЗ» поступлений объектов интеллектуальной собственности не было, только выбытие, поэтому значение коэффициента обновления составляет 0. Коэффициент годности составляет 0,91, а коэффициент износа 0,1. Это говорит о том, что объекты интеллектуальной собственности предприятия ООО «КраМЗ» достаточно новые.

Далее проведем факторный анализ рентабельности активов ООО «КраМЗ», построив одиннадцати-факторную мультипликативную модель.

Исходные данные для расчета и условные обозначения для модели отразим в таблице 22.

Таблица 22 – Исходные значения и условные обозначения показателей ООО «КраМЗ» за 2017-2018 гг.

Показатель	Условное обозначение	Значение, тыс. руб.	
		2018 год	2017 год
Чистая прибыль	ЧП	106.722	134.326
Прибыль до налогообложения	Приб. до н.о	137.029	171.512
Прибыль до налогообложения и выплат процентов	Приб. до н.о и выпл. %	182.223	109.313
Выручка	Выручка	12.495.483	11.649.820
Оборотные активы	ОбА	2.857.495	2.253.466
Краткосрочные обязательства	КО	2.061.878	1.227.829
Дебиторская задолженность	ДЗ	750.351	441.701
Кредиторская задолженность	КЗ	1.112.734	635.991
Внеоборотные активы	ВнА	2.029.547	1.771.432
Среднегодовая стоимость ОИС	ОИС	88	110
Среднегодовая стоимость активов	Активы	4.455.970	4.208.264
Чистые активы	ЧА	853.240	916.518

Формулу для расчета рентабельности активов можно представить в виде:

$$RA = \text{ЧП} / \text{Активы}, \quad (1)$$

где ЧП – чистая прибыль;

Активы – среднегодовая стоимость активов.

Если преобразовать данную формулу для проведения факторного анализа, то она будет иметь вид:

$$RA = a * b * c * d * e * f * g * k * l * m * n \quad (2)$$

Основное преимущество модели ее простота расчета и анализа. Выделенные факторы, определяющие прибыльность компании, довольно легко связываются с оперативными планами предприятия.

Данная модель позволяет компании быстро оценить степень влияния различных факторов на формирование ключевого в оценке стоимости компании, и ее конкурентоспособности.

Также, модель позволяет оценить какое влияние ОИС оказывают на общую эффективность предприятия. Без модели оценить эффективность от использования ОИС, учитывающих их специфичность, достаточно сложно и проблематично, в связи с отсутствием требуемых данных по некоторым показателям.

Поэтому, для организаций необходимо выбрать или скорректировать готовую методику по имеющейся и доступной информации, которая будут отражать «реальную» ситуацию на предприятии и учитывать специфику его деятельности

Расшифровка и расчет показателей выше представленной формулы (2) отражены в таблице 23.

Таблица 23 – Расчет факторов для многофакторной модели рентабельности активов ООО «КраМЗ» за 2017-2018 гг.

Фактор	Формула	Расчет		Значение
		Отчетный 1	Базисный 0	
a	ЧП/Приб. до н.о.	0,7788	0,7832	Коэффициент налогового бремени
b	Приб. до н.о./Приб. до н.о. и выпл.%	0,7520	1,5690	Коэффициент процентного бремени
c	Приб. до н.о. и выпл.%/Выручка	0,0146	0,0094	Рентабельность продаж предприятия
d	Выручка/ОбА	4,3729	5,1697	Коэффициент оборачиваемости оборотных активов
e	ОбА/КО	1,3859	1,8353	Коэффициент текущей ликвидности
f	КО/КЗ	1,8530	1,9306	Краткосрочные обязательства на 1 руб. кредиторской задолженности



## Окончание таблицы 23

Фактор	Формула	Расчет		Значение
		Отчетный 1	Базисный 0	
g	КЗ/ДЗ	1,4830	1,4399	Соотношение кредиторской и дебиторской задолженности, коэфф.
k	ДЗ/ЧА	0,8794	0,4819	Доля дебиторской задолженности в чистых активах
l	ЧА/ВнА	0,4204	0,5174	Отношение чистых активов к внеоборотным активам
m	ВнА/ОИС	23063,0341	16103,9273	Отношение внеоборотных активов к объектам интеллектуальной собственности
n	ОИС/Активы	0,00002	0,00003	Доля объектов интеллектуальной собственности в активах

Исходя из модели, общее изменение рентабельности активов составляет:

$$\Delta RA = a1 * b1 * c1 * d1 * e1 * f1 * g1 * k1 * l1 * m1 * n1 - a0 * b0 * c0 * d0 * e0 * f0 * g0 * k0 * l0 * m0 * n0 = -0,008 \quad (3)$$

Так, общее изменение рентабельности активов составляет -0.8%. Чтобы рассмотреть с чем это связано рассмотрим более детально влияние каждого фактора, а также выясним какое влияние на данное изменение оказывают объекты интеллектуальной собственности. Результаты отразим в таблице 24.

Таким образом, наибольшее положительное влияние на изменение рентабельности активов предприятия ООО «КраМЗ» оказывает показатель «к» (доля дебиторской задолженности в чистых активах). Наибольшее отрицательное влияние оказывает показатель b («коэффициент процентного бремени»). Доля объектов интеллектуальной собственности также оказывает негативное влияние на изменение рентабельности активов предприятия (-0,77%), что в свою очередь связано с уменьшением стоимости интеллектуальных объектов за анализируемый период.

Таблица 24 – Расчет влияния факторов для многофакторной модели рентабельности активов ООО «КраМЗ» за 2017-2018 гг.

Изменение рентабельности активов за счет фактора	Формула	Значение, %
a	$\Delta a * b_0 * c_0 * d_0 * e_0 * f_0 * g_0 * k_0 * l_0 * m_0 * n_0$	-0,0178
b	$a_1 * \Delta b * c_0 * d_0 * e_0 * f_0 * g_0 * k_0 * l_0 * m_0 * n_0$	-1,6529
c	$a_1 * b_1 * \Delta c * d_0 * e_0 * f_0 * g_0 * k_0 * l_0 * m_0 * n_0$	0,8431
d	$a_1 * b_1 * c_1 * \Delta d * e_0 * f_0 * g_0 * k_0 * l_0 * m_0 * n_0$	-0,3644
e	$a_1 * b_1 * c_1 * d_1 * \Delta e * f_0 * g_0 * k_0 * l_0 * m_0 * n_0$	-0,4898
f	$a_1 * b_1 * c_1 * d_1 * e_1 * \Delta f * g_0 * k_0 * l_0 * m_0 * n_0$	-0,0607
g	$a_1 * b_1 * c_1 * d_1 * e_1 * f_1 * \Delta g * k_0 * l_0 * m_0 * n_0$	0,0434
k	$a_1 * b_1 * c_1 * d_1 * e_1 * f_1 * g_1 * \Delta k * l_0 * m_0 * n_0$	1,2312
l	$a_1 * b_1 * c_1 * d_1 * e_1 * f_1 * g_1 * k_1 * \Delta l * m_0 * n_0$	-0,5106
m	$a_1 * b_1 * c_1 * d_1 * e_1 * f_1 * g_1 * k_1 * l_1 * \Delta m * n_0$	0,9565
n	$a_1 * b_1 * c_1 * d_1 * e_1 * f_1 * g_1 * k_1 * l_1 * m_1 * \Delta n$	-0,7750
Итого		-0,80

Из вышеизложенного следует, что экономическая эффективность предприятия будет увеличиваться, если увеличивается эффект от применения ОИС. В свою очередь, объекты интеллектуальной собственности ООО «КраМЗ» имеют низкий процент использования и, следовательно, низкую эффективность. Это подтверждается расчетом и других показателей эффективности (методики по затратам и доходам), которые будут проанализированы далее.

### 3.2 Анализ методик эффективности использования ОИС

На сегодняшний день существует огромное разнообразие методик эффективности использования нематериальных активов. Однако, определить какие из методик действительно отражают эффективность использования достаточно проблематично в связи с отсутствием требуемых данных по некоторым показателям. Поэтому, для организаций необходимо выбрать методики по имеющейся и доступной информации, которые будут отражать «реальную» ситуацию на предприятии и учитывать специфику его деятельности [21].

Для лучшего понимания и применения методик эффективности использования НМА можно предложить следующую группировку методов: по использованию, по доходам, по затратам. Наиболее детально группировка продемонстрирована в таблице 25.

Таблица 25 – Показатели эффективности использования НМА

Классификация методов	Составляющие компоненты
По использованию	<ul style="list-style-type: none"> <li>– полнота использования в пространстве;</li> <li>– время работы;</li> <li>– экстенсивная эксплуатация;</li> <li>– интенсивная эксплуатация;</li> <li>– интегральный метод.</li> </ul>
По доходам	<ul style="list-style-type: none"> <li>– срок окупаемости инвестиций;</li> <li>– научно-технический риск;</li> <li>– коммерческая отдача;</li> <li>– внутрипроизводственная отдача;</li> <li>– оборачиваемость, емкость;</li> <li>– рентабельность;</li> <li>– прибыль на рубль вложенного капитала в НМА.</li> </ul>
По затратам	<ul style="list-style-type: none"> <li>– готовность;</li> <li>– экономический эффект использования лицензий и ноу-хау за период;</li> <li>– сравнительный эффект от выбора паушальной формы оплаты вместо роялти за период.</li> </ul>

Далее проанализируем предложенные классификационные группы методов эффективного использования НМА.

Формулы для расчета методов эффективности по использованию представлены в таблице 26.

Установление фактов функционирования или не функционирования объектов НМА, а также среднее фактическое время занятости функционирующих НМА целесообразно рассчитывать по состоянию на один из последних рабочих дней отчетного периода. При этом может быть использована специально разработанная форма внутренней отчетности по НМА в рамках организованной на предприятии системы управленческого учета [11].

Таблица 26 – Показатели эффективности использования НМА по использованию

Показатель	Алгоритм расчета
Коэффициент полноты использования в пространстве	$\text{НМАф} / (\text{НМАф} + \text{НМАн.ф})$ , где НМАф — стоимость функционирующих нематериальных активов; НМАн.ф — стоимость нефункционирующих нематериальных активов.
Коэффициент использования по времени работы	$\text{ФВр} / \text{ФВк}$ , где ФВр — рабочий фонд времени; ФВк — календарный фонд времени.
Коэффициент экстенсивного использования	$\text{Ки.п} / \text{Ки.в}$ , где Ки.п — коэффициент полноты использования в пространстве; Ки.в — коэффициент использования по времени работы
Коэффициент интенсивности эксплуатации	$\text{Вз.ф} / \text{ФВр}$ где Вз.ф — среднее фактическое время занятости нематериальных активов в производственной сфере
Коэффициент интегрального использования	$\text{Кэ.и} * \text{Ки.э}$ , где Кэ.и — коэффициент экстенсивного использования; Ки.э — коэффициент интенсивности эксплуатации.

Коэффициент интенсивности эксплуатации НМА - это среднее фактическое время занятости НМА в производственной сфере предприятия, отнесенное к рабочему фонду времени.

Коэффициент экстенсивного использования НМА исчисляется путем перемножения двух показателей: коэффициента полноты использования НМА в пространстве (рассчитывается как отношение стоимости функционирующих на предприятии НМА к общей стоимости функционирующих и не функционирующих НМА) и коэффициента использования НМА по времени работы предприятия (исчисляется в виде соотношения рабочего и календарного фондов времени на предприятии) [7].

Применение коэффициентов полноты загрузки НМА в пространстве и времени, а также интенсивности их эксплуатации позволяет организовать внутрифирменный контроль за теми сторонами использования НМА, которые наиболее важны для предприятия.

В свою очередь, перемножение коэффициентов экстенсивного и интенсивного использования дает возможность рассчитать коэффициент ин-

тегрального использования НМА. Он является связующим звеном между охарактеризованными выше показателями и позволяет построить и применить для нужд управления многофакторные мультипликативные модели, где общий прирост показателя разлагается на ряд составляющих, с помощью которых исчисляется влияние на общий результат каждого выделенного фактора [27].

Далее представим формулы для расчета методов эффективности по доходам и проанализируем некоторые из них (таблица 27).

Таблица 27 – Показатели эффективности использования НМА по доходам

Показатель	Алгоритм расчета
Срок окупаемости инвестиций в нематериальные активы	$I_{нма} / \Delta П_{нма}$ , где $I_{нма}$ — объем инвестиций в нематериальные активы; $\Delta П_{нма}$ — прирост прибыли, вызванные использованием нематериальных активов.
Коэффициент научно-технического риска	$P_v / O \Delta П_{нма}$ , где $P_v$ — вероятные (возможные) потери от нововведений; $O \Delta П_{нма}$ — ожидаемый прирост прибыли, вызванный использованием нематериального актива.
Уровень коммерческой отдачи НМА	$ВДНМА / НМАс$ , где $ВДНМА$ — валовой доход от коммерческого использования нематериальных активов; $НМАс$ — средняя стоимость указанных нематериальных активов.
Отдача (оборачиваемость)	$V_p / НМАс.г$ где $V_p$ — выручка от реализации продукции (работ, услуг); $НМАс.г$ — среднегодовая стоимость нематериальных активов.
Емкость	$НМАс.г / V_p$ ; $I / O_{нма}$ , где $O_{нма}$ — отдача нематериальных активов.
Рентабельность	$П / НМАс. г$ , где $П$ — прибыль (балансовая, чистая или от продаж) организации.
Прибыль на рубль вложенного капитала в НМА	$П_{нма} / НМАс. г$ , где $П_{нма}$ — прибыль, полученная от использования нематериальных активов.

Суть расчета срока окупаемости инвестиций в нематериальные активы заключается в вычислении количества лет, необходимых для полного возмещения первоначальных затрат, т.е. определяется момент, когда денежный поток доходов сравняется с суммой денежных потоков затрат. Таким образом, наибо-

лее эффективное использование нематериальных активов наблюдается у активов с наименьшим сроком окупаемости.

Коэффициент научно-технического риска показывает вероятность появления новых, более эффективных технических и(или) художественно-конструкторских решений, приводящих к утрате потенциала существующих результатов научно-технической и творческой деятельности приносить доход в будущем. Таким образом, значимость этого риска повышается для предприятий, относящихся к высокотехнологичным отраслям, функционирующим в условиях олигополистического типа рынка. Следовательно, можно сделать вывод, что для предприятий промышленного типа расчет этого показателя не будет существенным.

Уровень отдачи нематериальных активов определяется исходя из и валового дохода предприятия, полученного от продажи продукции, работ и услуг на основе или с использование нематериальных активов, приходящихся на единицу средней за период стоимости этих объектов. В процессе проведения экономического анализа отчетный уровень отдачи НМА целесообразно сопоставлять с фактическими уровнями за другие периоды времени. Сложность метода также заключается в том, что необходима база для сравнения (уровень отдачи у конкурентов, лучшие достижения по высокоразвитым странам, эталонный уровень и др.). Таким образом, характер динамики отдачи НМА сам по себе не может свидетельствовать о приемлемости достигнутой величины этой отдачи, что вызывает определенные трудности в трактовке результатов для организации [41].

Вложение средств в нематериальные активы преследует цель - получение дополнительной прибыли от их использования. Поэтому эффективность их использования оценивается по уровню дополнительного дохода на рубль вложенного капитала в нематериальные активы. Таким образом, эффективность нематериальных активов будет повышаться, если темпы роста прибыли будут опережать темпы роста нематериальных активов [33].

Формулы для расчета методов эффективности по затратам представлены в 28 таблице.

Таблица 28 – Показатели эффективности использования НМА по затратам

Показатель	Алгоритм расчета
Коэффициент готовности	$\frac{\sum_{i=1}^n Z_n}{\left( \sum_{j=1}^n Z_n + \sum_{j=1}^m Z_m \right)}$ <p>где n — количество подготовленных к коммерческой реализации нематериальных активов в отчетном периоде;  <math>Z_n</math> — соответствующие элементы затрат по i-му объекту нематериальных активов;  m — количество неготовых к коммерческой реализации нематериальных активов в отчетном периоде;  <math>Z_m</math> — соответствующие элементы затрат по j-му объекту нематериальных активов.</p>
Экономический эффект использования лицензий и ноу-хау за период	$\sum_{t=0}^T \frac{R_t - S_t}{(1+r)^t}$ <p>где T — период использования лицензии;  <math>R_t</math> — стоимостная оценка результата использования лицензионной технологии в году t;  <math>S_t</math> — затраты, связанные с использованием лицензионной технологии в году t;  r — ставка дисконтирования</p>
Сравнительный эффект от выбора паушальной формы оплаты вместо роялти за период	$\frac{Z_t}{(1+r)^t}$ <p>где <math>Z_t</math> — разность в затратах на оплату лицензии года t по паушальной форме и форме роялти;  t — срок действия лицензионного соглашения, лет;  r — ставка дисконтирования</p>

По показателю «Экономический эффект использования лицензий и ноу-хау за период» оценка затрат, связанных с приобретением лицензий, осуществляется с учетом: а) платежей за право пользования лицензиями в форме фиксированных паушальных платежей, либо в форме роялти; б) текущих затрат на производство и сбыт лицензионной продукции [21].

Поскольку затраты предприятия, связанные с оплатой стоимости приобретаемых лицензий или ноу-хау, распределены во времени, то возникает необходимость финансового обоснования выбора формы платежей. Затраты будущих периодов дисконтируются и приводятся к начальному периоду платежей.

Сравнение затрат, связанных с выплатой роялти и паушальных платежей, может быть вызвано тем, что одной из договаривающихся сторон вследствие острой потребности в наличии выгодно отказаться от крупного первоначального платежа, но пойти на значительно большие затраты в будущем [7].

Так, расчет показателей эффективности использования НМА по затратам сопряжен с большими трудностями, одной из которых является наличие требуемой расчетной информации. Поэтому более реалистичными и применимыми на практике являются показатели эффективности использования НМА по использованию и реже по доходам.

Объекты интеллектуальной собственности неоднородны по своему составу, характеру использования или эксплуатации в процессе производства, по степени влияния на финансовое состояние и результаты хозяйственной деятельности. Поэтому необходим дифференцированный подход к их исследованию, учитывающий специфические особенности деятельности организации.

Организации вправе сами определять какая методика эффективности использования объектов интеллектуальной собственности будет применяться на предприятии, исходя из особенностей отрасли. Поэтому далее оценим данные ООО «КраМЗ», исходя из выше представленных методик и проанализируем полученные результаты.

На основе имеющихся данных по организации ООО «КраМЗ» посчитаем и проанализируем показатели эффективности использования объектов интеллектуальной собственности за 2017 и 2018 гг.

Для начала рассчитаем показатели по использованию. Для этого воспользуемся данными оперативного учета организации ООО «КраМЗ». Стоимость нефункционирующих объектов интеллектуальной собственности за оба года составит 7 тыс. руб. и функционирующих 185 тыс. руб.

Календарный фонд – это сумма дней, за которые в течение отчетного периода работник явился (или не явился) на работу. Если брать в качестве отчетного периода год, то календарный фонд времени за 2018 год составляет 366 дней на одного сотрудника. Согласно штатному расписанию, на предприятии рабо-



тает 4 000 человек. Итого календарный фонд 1 464 000 условных единиц за 2018 год, за 2017 год 1 460 000. В качестве условной единицы для расчета фонда используются человеко-дни. Данный фонд времени позволяет определить списочную численность работников, а также установить имеющееся и необходимое количество человеко-дней. Рабочий фонд времени составляет за 2018 год составляет 247 дней, в пересчете на количество сотрудников это 988 000 человеко-дней, за 2017 год 247 рабочих дней (988 000 человеко-дней) [32].

Среднее фактическое время занятости объектов интеллектуальной собственности в производственной сфере 3 748 человеко-дней за 2018 год и 5 522 человека дня за 2017 год. Рассчитанные показатели по использованию представим в таблице 29.

Таблица 29 – Расчет эффективности использования ОИС по использованию

Показатель	Расчет	
	2018 год	2017 год
Коэффициент полноты использования в пространстве	$185\ 000 / (185\ 000 + 7\ 000) = 0,9635$	$185\ 000 / (185\ 000 + 7\ 000) = 0,9635$
Коэффициент использования по времени работы	$988\ 000 / 1\ 464\ 000 = 0,6749$	$988\ 000 / 1\ 460\ 000 = 0,6767$
Коэффициент экстенсивного использования	$0,9635 / 0,6749 = 1,4277$	$0,9635 / 0,6767 = 1,4238$
Коэффициент интенсивности эксплуатации	$3\ 748 / 988\ 000 = 0,0038$	$5\ 522 / 988\ 000 = 0,0056$
Коэффициент интегрального использования	$1,4277 * 0,0038 = 0,0054$	$1,4238 * 0,0056 = 0,0079$

Рост коэффициента экстенсивного использования объектов интеллектуальной собственности на 0,3 % характеризует улучшение использования этих объектов как в пространстве, так и по времени работы.

Низкий уровень коэффициента интегрального использования ОИС свидетельствует о том, что в целом по времени работы, полноте использования в пространстве и интенсивности эксплуатации интеллектуальные объекты используются только на 0,54-0,79 %.

Если смотреть в целом, то данные методы по использованию объектов интеллектуальной собственности позволяют сделать вывод, что объекты ин-

теллектуальной собственности имеют низкий процент использования и, следовательно, низкую эффективность.

Далее рассчитаем эффективность использования ОИС по доходам и отразим в таблице 30.

Таблица 30 – Расчет показателей эффективности использования ОИС по доходам

Показатель	Расчет
Срок окупаемости инвестиций в ОИС	$1\ 200\ 000/256\ 667 = 5$ лет
Коэффициент научно-технического риска	$200\ 000/256\ 667 = 0,7792$
Уровень коммерческой отдачи ОИС	$270\ 000/192\ 000 = 1,406$
Отдача (оборачиваемость)	$12\ 495\ 483\ 000/192\ 000 = 65\ 080,64$
Емкость	$1/65\ 080,64 = 0,00001537$
Рентабельность	$106\ 722\ 000/192\ 000 = 555,84$
Прибыль на рубль вложенного капитала в ОИС	$256\ 667/192\ 000 = 1,33$

При планируемом объеме инвестиций в интеллектуальные объекты 1 200 000 руб., прирост прибыли, вызванный использованием объектов интеллектуальной собственности составит 256 667 руб.

Срок окупаемости инвестиций в объекты интеллектуальной собственности составляет 5 лет (необходимых для полного возмещения первоначальных затрат), поскольку доход от интеллектуальных объектов не является основным, то данный срок можно признать приемлемым для организации.

Коэффициент научно-технического риска составляет 0,7792 т.к. рассматриваемое предприятие относится к предприятию промышленного типа, то и расчет этого коэффициента не является существенным, однако если бы предприятие перешло в группу наукоемких, то вероятность утратить потенциал приносить доход от результатов научно-технической и творческой деятельности в будущем достаточно высока.

Характер динамики отдачи ОИС сам по себе не может свидетельствовать о приемлемости достигнутой величины этой отдачи, что вызывает определенные

трудности в трактовке результатов, поскольку отсутствуют сравнительная база о уровне отдачи у конкурентов.

Прибыль на рубль вложенного капитала в объекты интеллектуальной собственности показывает превышение прибыли над стоимостью интеллектуальных объектов и составляет 1,33. Таким образом, эффективность объектов интеллектуальной собственности будет повышаться, если темпы роста прибыли будут опережать темпы роста интеллектуальных объектов. Расчет показателей эффективности использования ОИС по затратам представлен в таблице 31.

Таблица 31 – Расчет показателей эффективности использования ОИС по затратам

Показатель	Расчет за 2018 год
Коэффициент готовности	$(200\ 000 - 21\ 000) / (200\ 000 - 21\ 000 + 40\ 000) = 0,817$
Экономический эффект использования лицензий и ноу-хау за период	$(100\ 000 - 70\ 000) / ((1 + 0,3) * 5) = 4\ 615$

Для расчета коэффициента готовности затраты на создание и использование готовых к практическому применению ОИС, всего 200 000 (в т.ч. 31=15 000; 32=89 000; 33=71 000; 34=21 000; 35=4 000). Затраты на создание заделов ОИС составляют 40 000.

Так, рассчитанные по затратам показатели эффективности использования интеллектуальных объектов показывают относительно небольшой экономический эффект при высоком коэффициенте готовности.

Таким образом, по рассчитанным методикам получены разные значения и трактовки эффективности от использования объектов интеллектуальной собственности. Нельзя с уверенностью определить, какие из них более достоверны, поскольку все методики имеют свои недостатки и сложности в расчетах. Однако, для ООО «КраМЗ» все значения говорят о малоэффективном использовании интеллектуальных объектов. Это связано с тем, что организация не специализируется в данной инновационной отрасли и не имеет развития в данном направлении. Поэтому для анализируемого предприятия важно проводить си-

стематическую оценку объектов интеллектуальной деятельности, что позволит своевременно отражать воздействие как отрицательных, так и положительных факторов, оказывающих влияние на положение фирмы на рынке, ее финансовое состояние и конкурентоспособность. Это даст компании ООО «КраМЗ» оперативно корректировать уже принятые решения о развитии фирмы на краткосрочные и долгосрочные перспективы в соответствии с изменяющимися тенденциями.

Увеличение эффективности от использования объектов интеллектуальной собственности можно также добиться с помощью увеличения объема инвестиций в объекты интеллектуальной собственности. Для наглядности положительного влияния данного мероприятия на общее изменение рентабельности ООО «КраМЗ», рассчитаем эффект от инвестирования в ОИС в объеме 1 млн. руб.

Так, мы получаем, что при первоначальном инвестировании интеллектуальных объектов в размере 1 млн. руб. изменение общего положительного эффекта предприятия составит 0,02%. Это подтверждает, что существует прямая связь между увеличением стоимости объектов интеллектуальной деятельности и общей эффективностью деятельности предприятия. Также из этого следует, что с увеличением объема инвестирования в ОИС ООО «КраМЗ» сможет позиционировать себя как наукоемкое предприятия, что говорит о возрастании его конкурентного преимущества на рынке не только за счет материальных, но и нематериальных ресурсов, т.е фирма будет использовать весь возможный потенциал для получения прибыли.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Экономическая ценность интеллектуальной собственности как товара и объекта коммерческой реализации требует от организации - хозяйствующего субъекта квалифицированного управления этим видом имущества. Необходимо принятие на федеральном уровне разъяснений по ряду вопросов, в том числе об отнесении объектов к интеллектуальной собственности, об их первичном учете, стоимостной оценке и амортизации, и, наконец, есть потребность в законодательно утвержденной классификации интеллектуальной собственности.

На сегодняшний день накопленные знания по вопросам учета интеллектуальной собственности и управления ею не удовлетворяет современным требованиям. Особенно это актуально теперь, когда весь бухгалтерский учет переходит на международные стандарты финансовой отчетности для более успешного сотрудничества отечественных организаций с другими странами, что позволило бы облегчить анализ интеллектуальной собственности и способствовало оптимизации управленческих решений и привлечению финансов на международном уровне.

В ходе бакалаврской работы была достигнута поставленная цель и решены все задачи.

В результате анализа понятий и особенностей объектов интеллектуальной деятельности было выявлено, что не все объекты интеллектуальной собственности могут пройти по критериям принятия к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива. Представленные данные из ПБУ, МСФО и НК РФ рассказывают о нематериальных активах и полностью не раскрывают суть объектов интеллектуальной собственности, в отличие от ГК РФ. Поэтому дальнейшее исследование проводилось согласно определению ГК РФ.

В работе были также проанализированы Российские и Международные стандарты в области бухгалтерского учета объектов интеллектуальной деятельности. Благодаря этому авторами был предложен порядок учета и проведения переоценки объектов интеллектуальной собственности для предприятия

ООО «КраМЗ». Также показан способ пересчета показателей интеллектуальных объектов ООО «КраМЗ» по международным правилам в области бухгалтерского учета, что позволит анализируемому предприятию в кратчайшие сроки приблизиться к ведению учета в соответствии с международными стандартами.

Проведя небольшое исследование выяснилось, что для учета нематериальных активов в организации применяется лишь одна унифицированная форма – карточка учета нематериальных активов (НМА-1). В качестве мер по совершенствованию учета мы предлагаем ООО «КраМЗ» дополнительно составить документ, отражающий поступление, перемещение и выбытие интеллектуальных объектов, учитывая специфику деятельности и использование определенных реквизитов, предусмотренных учетной политикой организации. Это поможет ООО «КраМЗ» лучше разбираться в специфике объектов интеллектуальной деятельности, что в дальнейшем будет приносить дополнительных доход. Поскольку сейчас доход от интеллектуальных объектов составляет малую и незначительную часть.

Исходя из анализа подходов оценки ОИС, мы выяснили, что в Российской практике при оценке объектов интеллектуальной собственности наиболее часто используется затратный подход, а в международной практике сравнительный. Анализируемые подходы не применяются абсолютно ко всем объектам интеллектуальной собственности. Например, сообщения в эфир или по кабелю, радио- или телепередач, селекционные достижения, наименования мест происхождения товаров, секреты производства (ноу-хау) нельзя отнести к какой-либо группе, в силу специфических особенностей данных активов. Поэтому, на наш взгляд, имеющиеся у организации ООО «КраМЗ» полезные модели, промышленные образцы наиболее целесообразно оценивать с помощью затратного способа, товарные знаки и знаки обслуживания с помощью затратного и доходного подхода, а секреты производства (ноу-хау) можно оценить любым из представленных, либо иным индивидуально-надлежащим подходом.

Анализ динамики, структуры и состава объектов интеллектуальной собственности показал, что на предприятии ООО «КраМЗ» основную долю интел-

лектуальных объектов составляют товарные знаки. Снижение стоимости патентов на изобретения, свидетельств на полезные модели на 1,03% приводит к снижению общей стоимости интеллектуальных объектов за анализируемый период. Чтобы посмотреть существенное ли влияние оказывают интеллектуальные объекты была построена одиннадцати факторная мультипликативная модель рентабельности предприятия. Исходя из этой модели общее изменение рентабельности активов ООО «КраМЗ» составляло 0,8%. Из которых наибольшее положительное влияние на изменение рентабельности активов предприятия ООО «КраМЗ» оказывает доля дебиторской задолженности в чистых активах, наибольшее отрицательное влияние оказывает коэффициент процентного бремени. Доля объектов интеллектуальной собственности также оказывает негативное влияние на изменение рентабельности активов предприятия (-0,77%), что в свою очередь связано с уменьшением стоимости интеллектуальных объектов за анализируемый период. Из вышеизложенного был сделан вывод, что экономическая эффективность предприятия будет увеличиваться, если увеличивается эффект от применения ОИС. В свою очередь, объекты интеллектуальной собственности ООО «КраМЗ» имели низкий процент использования и, следовательно, низкую эффективность. Это подтвердилось расчетом и других показателей эффективности (методики по затратам и доходам). Использование существующих методик по затратам и доходам сопряжены с большими трудностями, одной из которых является наличие требуемой расчетной информации. Поэтому более реалистичным и применимым на практике для ООО «КраМЗ» на наш взгляд является применение скорректированной стандартной формулы расчета рентабельности, которая будет учитывать использование интеллектуальных объектов на предприятии и отражать изменение экономического эффекта.

Несмотря на то, что ООО «КраМЗ» с 2017 года начинает использовать ОИС для повышения качества и расширения ассортимента своей продукции, исходя из вышеизложенного анализа следует, что для ООО «КраМЗ» все значения, вне зависимости от того какая методика применялась, говорят о малоэффективном использовании этих интеллектуальных объектов. Это связано с


тем, что организация не уделяет достаточного внимания данному направлению инновационной деятельности. Поэтому для анализируемого предприятия важно больше внимания уделять разработкам, привлекая дополнительные источники финансирования и увеличивая долю ОИС в общем числе активов, а также полученные результаты разработок применять на предприятии.

Организации также необходимо проводить систематический анализ эффективности использования объектов интеллектуальной деятельности, что позволит своевременно отражать воздействие как отрицательных, так и положительных факторов, оказывающих влияние на положение фирмы на рынке, ее финансовое состояние и конкурентоспособность. Это даст компании ООО «КраМЗ» оперативно корректировать уже принятые решения о развитии фирмы на краткосрочные и долгосрочные перспективы в соответствии с изменяющимися тенденциями.

Повышения эффективности от использования ОИС ООО «КраМЗ» можно добиться с помощью увеличения объема инвестиций на разработку и внедрение новых технологий, что позволит сделать производство (в т.ч вторичная переработка отходов) менее вредным, а продукцию более конкурентной. Также прирост полезного эффекта от использования ОИС возможен посредством применения опыта зарубежных стран в данной области с целью обновления старых и создания новых интеллектуальных разработок.

Поскольку основная доля интеллектуальных объектов приходится на товарные знаки, то увеличение эффективности от использования объектов интеллектуальной собственности можно осуществить за счет продажи или сдачи в аренду этих знаков, передачи прав на использование товарного знака в составе бренда компании.

Таким образом, внедрение предложенных мероприятий позволит не только повысить эффективность деятельности ООО «КраМЗ», но и его конкурентоспособность.

 19.06.20



## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Агабекян, О. В. Выбытие нематериальных активов// Журнал «Бухгалтерский учет».– 2018. – № 4. – С. 39–46.
- 2 Адамов, А. В. Соотношение коммерческой тайны с объектами интеллектуальной собственности// Вестник Московского университета МВД России. - Москва. – 2009. – № 2. – С. 77–79.
- 3 Александров, О. А. Анализ состояния и эффективности использования нематериальных активов// Журнал «Инновации в науке и образовании». – 2018. – С. 56–61.
- 4 Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Савицкая Г.В.5-е изд., перераб. и доп. - М.: Инфра-М, 2009. — 536 с.
- 5 Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Расходы на оплату труда. Налоговый и бухгалтерский учет//Налоги и финансовое право — 2-е изд. — М. : АН-Пресс, 2001 .— 260 с.
- 6 Гайфутдинова В.Г. Сравнительная характеристика принятия к учету нематериальных активов по РСБУ и МСФО. Журнал «Символ науки» – 2016. – № 18. – С. 163–166.
- 7 Голубев Ф.В. Аудит эффективности использования нематериальных активов организации: аналитика и диагностика //Журнал «Экономический анализ: теория и практика». – 2007. – № 21 (102). – С. 57–67.
- 8 Гражданский кодекс Российской Федерации : в 4 ч. : по состоянию на 1 февр. 2010 г. – Москва : Кнорус, 2010. – 540 с.
- 9 Гражданское право: учебник: в 3 т. Т. 3 / Е. Н. Абрамова, Н.Н. Аверченко, Ю.В. Байгушева [и др.]; под ред. А. П. Сергеева. – Москва : РГ-Пресс, 2012. – 800 с.
- 10 Егорова Н. Н. Нематериальные активы в российской и международной практике [Электронный ресурс] / Н. Н. Егорова // Бухгалтер и закон. – 2015 - № 2 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>

- 11 Зайцевский И. В., Паламарчук А.С. Анализ эффективности использования объектов интеллектуальной собственности и нематериальных активов //Журнал «Вестник РАЕН». – 2014. – № 3. – С. 113–117.
- 12 Зайченко, В. Ю. Секреты производства (ноу-хау) – новый объект интеллектуальной собственности //Журнал «Проблемы экономики и управления нефтегазовым комплексом». – 2018. – № 5. – С. 44–48.
- 13 Клеткина Ю.А. Классификация интеллектуальной собственности как экономической категории // Российское предпринимательство. – 2008. – Том 9. – № 10. – С. 38 – 44.
- 14 Клычова Г.С., Хайруллин Р.Р. Актуальные вопросы автоматизации управленческого учета // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. –2016. – № 9 (393). – С. 2-5.
- 15 Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М,2007.– 717 с.
- 16 Конев, А. А., Муратова В.А. Различные подходы к классификации объектов интеллектуальной собственности//Журнал : «Вестник Нижегородской правовой академии. – 2015. – № 4 (4). – С. 52–55.
- 17 Кузьмин, А. М. Теория решения изобретательских задач / А. М. Кузьмин // Методы менеджмента качества. – 2005. – № 1. – С. 31–34.
- 18 Курбатов, В. Л., Суспицына Г.Г. Методика оценки стоимости нематериальных активов в современных условиях //Журнал : Научное обозрение. Серия 1: экономика и право. – 2015. – № 1. – С. 55–63.
- 19 Левкевич, М. М., Фадейкина Н.В. Поступление и выбытие объектов нематериальных активов в коммерческих организациях: бухгалтерский и налоговый учет //Журнал «Сибирская финансовая школа». – 2014. – № 6 (106). – С. 123–130.
- 20 Маричев, М. О. Объекты интеллектуальной собственности и их классификация // Журнал «Современные тенденции развития науки и технологий»– 2016. – № 11-7. – С. 79–84.

21 Махортов Ю.Н. Расчет экономического эффекта от использования промышленных лицензий и ноу-хау //Журнал «Современные технологии и научно-технический прогресс». – 2008. – № 1. – С. 54.

22 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» : приложение N 23 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 N 217н // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

23 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс]: приложение N 25 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 N 217н // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа : <http://www.consultant.ru>.

24 Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. Ч. 2 [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ// Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

25 Новосельцев, О. Затратные методы оценки интеллектуальной собственности //Финансовая газета. – 1999. – № 6,7.

26 Оголева, Л. Н., Радиковский В.М. Новые объекты интеллектуальной собственности и их правовая охрана//Журнал «Финансы и кредит». – 2016. – № 15 (129). – С. 74–75.

27 Паламарчук, А. С., Царева Н.А. Методы анализа и расчет эффективности нематериальных активов и объектов интеллектуальной собственности //Журнал «Имущественные отношения в Российской Федерации». – 2010. – № 5 (104). – С. 46–52.

28 Парасоцкая Н.Н., Постнов А.С. Формирование и учет интеллектуальной собственности // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 29. – С. 45–50.

29 Приказ Минфина России от 19.11.2002 N 114н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по

налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.12.2002 N 4090).

30 Приказ Минфина России от 27.12.2007 N 153н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)" (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 N 10975).

31 Приображенская В.В. Учет нематериальных активов: комментарий к ПБУ 14/2007 / В.В. Приображенская. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет». – 2009. – № 11. – С. 160.

32 Производственный календарь [Электронный ресурс] // Информационно-правовой портал «Гарант.ру». – Режим доступа: <http://www.garant.ru/calendar/buhpravo/2016/>

33 Прокопьева Ю.В. Комплексный анализ эффективности использования нематериальных активов. //Журнал «Экономический анализ теория и практика». – 2013. – № 29 (332). – С. 45–57.

34 Сайт об алюминии. Проект компании RUSAL [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://aluminiumleader.ru>

35 Семенихин В.В. Основные средства и нематериальные активы. 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2014. — 1037 с.

36 Сорокина, Е.М. Понятие и классификация нематериальных активов / Е.М. Сорокина, А.А. Фадеева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 41 (239). – С. 35-44.

37 Соснаускене О.И., Вислова А.В. Бухгалтерский учет в торговле. Изд-во "Омега-Л", 2009 год, 333

38 Татарников, Д. А. Базовые подходы к оценке объектов интеллектуальной собственности //– 2018. – С. 293–297.

39 Тютюнникова Е. Учет нематериальных активов в соответствии с МСФО [Электронный ресурс] / Е. Тютюнникова // Финансовый директор – 2007 // Информационное агентство «Клерк.Ру». – Режим доступа : <http://www.klerk.ru/buh/articles/68949/>.

40 Уразова, Н. Г. Основные подходы к оценке объектов интеллектуальной собственности // Журнал «Вестник Иркутского государственного технического университета»– 2017. – № 12 (95). – С. 375–382.

41 Финансовая инженерия в экономике интеллектуальной собственности: монография / В.С. Воронов .— М. : Проспект, 2017 .— 158 с.

42 Черемисина С.В., Тюленева Н.А., Земцов А.А. Бухгалтерский и налоговый учет. Изд. 2-е, доп. И испр. - Томск: Изд-во НТЛ, 2006. - 436 с.

43 Ширикова К.С. Сравнительный анализ порядка проведения переоценки нематериальных активов согласно РСБУ и МСФО. //Журнал «Международный бухгалтерский учет». – 2016. – № 4 (136). – С. 16–21.

44 Широбоков В.Г. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие / В.Г. Широбоков. — Москва : КноРус, 2016. — 667 с.

45 Щербачева, Л. В. Правовое регулирование товарного знака и исчерпание прав на товарный знак : автореф. дис. ... канд. исторических наук : 12.00.03 / Щербачева Любовь Владимировна. – Москва, 2005. – 28 с.

## ПРИЛОЖЕНИЕ А

**Бухгалтерский баланс**  
на 31 декабря 2018 г.

	Форма по ОКУД	Коды	
Дата (число, месяц, год)	0710001		
Организация <u>ООО «КраМЗ»</u>	31	12	2018
Идентификационный номер налогоплательщика _____	44576340		
Вид экономической деятельности _____	2465043748		
Информация по ОКВЭД	27.42.4		
Организационно-правовая форма/форма собственности <u>ООО, частная</u>	65	16	
Единица измерения: тыс. руб. _____	384		

Местонахождение (адрес) 660111, г. Красноярск, ул. Пограничников 42

По-Яснения	Наименование показателя	код	На 31 декабря 20 <u>18</u> г.	На 31 декабря 20 <u>17</u> г.	На 31 декабря 20 <u>16</u> г.
	<b>АКТИВ</b>				
	<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
1.1	Нематериальные активы	1110	77	99	121
	Результаты исследований и разработок	1120	579		
	Нематериальные поисковые активы	1130	0	0	0
	Материальные поисковые активы	1140	0	0	
2.1	Основные средства	1150	1 162 846	1 318 053	632 066
	Доходные вложения в материальные ценности	1160	0	0	0
	Финансовые вложения	1170	75 705	75 705	190 705
	Отложенные налоговые активы	1180	8 707	7 777	5 491
	Прочие внеоборотные активы	1190	781 633	369 798	800 506
	в т.ч. Оборудование к установке	1191	249 938	120 089	124 611
	Незавершенное строительство	1192	260 446	190 316	619 675
	<b>Итого по разделу I</b>	<b>1100</b>	<b>2 029 547</b>	<b>1 771 432</b>	<b>1 628 889</b>
	<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
4.1	Запасы	1210	1 716 740	1 473 114	1 601 540
	в т.ч. Сырьё, материалы и другие аналогичные ценности	1211	418 450	417 128	384 018
	Затраты в незавершенном производстве	1212	326 694	220 387	207 765
	Готовая продукция и товары для перепродажи	1213	721 109	587 554	821 195
	Товары отгруженные	1214	250 487	248 045	188 562
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	206 907	183 134	236 647
5.1	Дебиторская задолженность	1230	750 351	441 701	711 773
	в т.ч. Авансы выданные	1231	28 556	42 606	69 685
3.1	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	19 844	17 200	17 200

## Окончание приложения А

	Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	162 549	137 758	194 989
	Прочие оборотные активы	1260	1 104	559	592
	<b>Итого по разделу II</b>	<b>1200</b>	<b>2 857 495</b>	<b>2 253 466</b>	<b>2 762 741</b>
	<b>БАЛАНС</b>	<b>1600</b>	<b>4 887 042</b>	<b>4 024 898</b>	<b>4 391 630</b>

Форма 0710001 с. 2

Показатель	Наименование показателя	код	На 31 декабря 20 18 г.	На 31 декабря 20 17 г.	На 31 декабря 20 16 г.
	<b>ПАССИВ</b>				
	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>				
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	806 420	806 420	806 420
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	( 0 )	( 0 )	( 0 )
	Переоценка внеоборотных активов	1340	0	0	0
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350	0	0	0
	Резервный капитал	1360	0	0	0
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	46 820	110 098	266 191
	<b>Итого по разделу III</b>	<b>1300</b>	<b>853 240</b>	<b>916 518</b>	<b>1 072 611</b>
	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
	Заемные средства	1410	499 974	408 282	585 131
	Отложенные налоговые обязательства	1420	6 184	6 442	632
	Оценочные обязательства	1430	0	0	0
	Прочие обязательства	1450	1 465 766	1 465 827	1 465 054
	в т.ч. Векселя	1451	1 465 766	1 465 827	1 465 054
	<b>Итого по разделу IV</b>	<b>1400</b>	<b>1 971 924</b>	<b>1 880 551</b>	<b>2 050 817</b>
	<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
	Заемные средства	1510	876 539	515 547	123 856
5.3	Кредиторская задолженность	1520	1 112 734	635 991	1 075 729
	в т.ч. Поставщики и подрядчики	1521	755 675	253 211	612 956
	Авансы полученные	1522	265 771	254 774	296 703
	Доходы будущих периодов	1530	0	0	0
7.0	Оценочные обязательства	1540	72 605	76 291	68 617
	Прочие обязательства	1550	0	0	0
	<b>Итого по разделу V</b>	<b>1500</b>	<b>2 061 878</b>	<b>1 227 829</b>	<b>1 268 202</b>
	<b>БАЛАНС</b>	<b>1700</b>	<b>4 887 042</b>	<b>4 024 898</b>	<b>4 391 630</b>

## ПРИЛОЖЕНИЕ Б

### Отчет о финансовых результатах за 2018г.

	Дата (число, месяц, год)	Форма по ОКУД	Коды	
Организация <u>ООО «КраМЗ»</u>			0710001	
Идентификационный номер налогоплательщика _____			31	12
Вид экономической деятельности _____			2018	
Организационно-правовая форма/форма собственности <u>ООО, частная</u>			44576340	
Единица измерения: тыс. руб. _____			2465043748	
			27.42.4	
			65	16
			384	

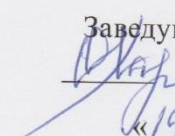
Местонахождение (адрес) 660111, г. Красноярск, ул. Пограничников 42

Пояснения	Наименование показателя		За <u>12</u> месяцев 20 <u>18</u> г.	За <u>12</u> месяцев 20 <u>17</u> г.
	Выручка	2110	12 495 483	11 649 820
	Себестоимость продаж	2120	( 11 692 435 )	( 10 970 654 )
	Валовая прибыль (убыток)	2100	803 048	679 166
	Коммерческие расходы	2210	( 306 048 )	( 259 201 )
	Управленческие расходы	2220	( 314 777 )	( 310 652 )
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	182 223	109 313
	Доходы от участия в других организациях	2310	6 300	5 300
	Проценты к получению	2320	8 235	9 723
	Проценты к уплате	2330	( 83 771 )	( 60 471 )
	Прочие доходы	2340	116 203	174 989
	Прочие расходы	2350	( 92 161 )	( 67 342 )
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	137 029	171 512
	Текущий налог на прибыль	2410	( 31 550 )	( 33 477 )
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2411	3 490	2 698
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	( -250 )	( 5 810 )
	Изменение отложенных налоговых активов	2450	( -930 )	( -2 286 )
	Прочее	2460	( -63 )	( 185 )
	Чистая прибыль (убыток)	2400	106 722	134 326
	<b>СПРАВОЧНО</b>			
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	0	0
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	0	0
	Совокупный финансовый результат периода	2500	106 722	134 326
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900	0	0
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910	0	0





Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
Институт экономики, управления и природопользования  
Кафедра бухгалтерского учета и статистики

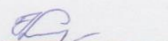
УТВЕРЖДАЮ  
Заведующий кафедрой  
 О.Н. Харченко

«19» июня 2020 г.

### БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

38.03.01 - Экономика

УЧЕТ, АНАЛИЗИ И ОЦЕНКА ОБЪЕКТОВ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБ-  
СТВЕННОСТИ (на примере ООО «КраМЗ»)

Руководитель  \_\_\_\_\_ доцент, канд. экон. наук Т.В. Кожина

Выпускник ЭЭ16-02БУ  \_\_\_\_\_ Д.А. Харитонова

Красноярск 2020