

ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ В СФЕРЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ (По поводу выхода монографии В.Ю. Зайченко “Нематериальные активы недропользования: формирование и использование”. М., 2007)

В научной литературе ощущается явный недостаток цельных исследований обширного и значительно вопроса использования нематериальных активов с выводами по их практическому применению.

Решение вопросов по формированию и использованию нематериальных активов в хозяйственной деятельности способно обеспечить экономический эффект с увеличением капитализации организаций, увеличить добавленную стоимость производимого ими продукта, повысить их конкурентоспособность, что особенно актуально в условиях рыночной экономики.

В сфере недропользования особенно развита интеллектуальная деятельность в силу необходимости изучения сложных природных явлений и процессов и решения целого ряда практических задач использования природных ресурсов для нужд общества.

В монографии В.Ю. Зайченко нематериальные активы определены как часть активов соответствующего лица, представленная стоимостью имущественных прав пользования материальными ресурсами, к примеру, землей, недрами, а также исключительными правами на результаты интеллектуальной деятельности и приравненных к ним средств индивидуализации юридических лиц, продукции, выполняемых работ, услуг, а также имущественных прав, указанных в патентах, свидетельствах, лицензиях, договорах и других юридических документах и условной стоимостью деловой репутации, деловых связей, опыта финансовой, производственной и иной деятельности. К данному ряду необходимо добавить также неисключительные права пользования, передаваемые правообладателем другим лицам в рамках лицензионных договоров.

Рассмотрим существующие проблемы в данной области.

В отличие от материальных активов, нематериальные не имеют физической формы, не подвержены физическому износу, могут быть использованы несколькими хозяйствующими субъектами одновременно. Оценка их рыночной стоимости затруднительна, но возможна, чему пример зарубежный опыт. Стоимость таких активов зачастую превосходит материальные активы и их доля в капитализации многих зарубежных компаний постоянно увеличивается.

Затруднения в оценке стоимости прав пользования объектами, потенциально способных ко включению в состав нематериальных активов и далее в рыночный оборот, вызывает многообразие возможных условий передачи прав.

В.Ю. Зайченко приходит к выводу об *отсутствии* в настоящее время в России официально утвержденного и всеми используемого *понятийного аппарата* в области управления объектами нематериального характера. Зачастую в понимании многих руководите-

лей, не говоря о рядовых гражданах и сотрудниках, нематериальные активы ассоциируются с их абстрактностью и отсутствием содержания. Но анализ существа вопроса явно говорит о том, что это неверная трактовка понятия.

Стоит признать, что существует *проблема отсутствия методических инструментов выявления, оценки и учета объектов*, представляющих определенную ценность и заслуживающих их отражения в составе нематериальных активов. Данное обстоятельство нельзя назвать нормальным явлением в условиях рыночной экономики. Активы “неосвязаемы”, но доходы, которые может извлечь обладатель или, иначе, балансодержатель, вполне осязаемы.

Автор монографии предлагает схему классификации, в основу которой положен принцип пообъектной привязки нематериальных активов, в частности:

а) природные объекты (земельные участки, недра, вода и т.п.);

б) объекты, создаваемые в результате определенной деятельности человека, общества (геологические информационные ресурсы, произведения науки и техники, изобретения, полезные модели, товарные знаки, ноу-хау и т.д.);

в) организационные расходы – как право на погашение затрат на услуги консультантов, рекламные мероприятия, регистрационные и другие сборы, деловая репутация, деловые связи и т.п.);

г) объекты, приравненные к исключительным правам на результаты интеллектуальной деятельности.

Существует *проблема документального подтверждения факта принадлежности результатов интеллектуальной деятельности к объектам интеллектуальной собственности*. Между тем, это одно из условий их признания в системе бухгалтерского учета. В соответствии с письмом Миннауки РФ и Роспатента РФ от 13 марта 1995 г. определенные документы могут являться основанием для включения объектов интеллектуальной собственности в состав нематериальных активов. При этом необходимо соблюдение условий, указанных в ПБУ 14/2007¹.

Нормы Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов (ПБУ 14/2007) обуславливают оценку и постановку объектов в бухгалтерском учете в составе нематериальных активов:

отсутствием материально-вещественной (физической) структуры;

возможностью идентификации (выделения, отделения) организацией от других активов (в том числе

¹ См.: Приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” от 27 декабря 2007 г. (ПБУ 14/2007)» // Росс. газ. 2008. 2 февр.

организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права конкретной организации на такие объекты), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам;

использованием в производстве продукции, при выполнении работ или услуг либо для управленческих нужд организации;

использованием в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования (продолжительностью свыше 12 мес.);

намерением организации не осуществлять последующую перепродажу данного имущества в течение 12 мес. или обычного операционного цикла;

способности приносить экономические выгоды (доход) в будущем;

фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена.

В соответствии с указанным Положением в составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса. С точки зрения возможности учета в бухгалтерском балансе нематериальных активов не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества сотрудников, их квалификация и способность к труду.

Единица бухгалтерского учета нематериальных активов – инвентарный объект, т.е. совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п.

Критерием идентификации инвентарного объекта является его самостоятельная функция при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации.

При *создании* и постановке на баланс результатов интеллектуальной деятельности и прав относительно таких результатов, возникающих у правообладателей, могут быть использованы следующие правовые формы: договор авторского заказа, договор на выполнение научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и технологических работ, договор о создании и передаче НТПР (подряд в широком смысле). Также объект и соответственно права на него могут возникнуть в силу выполнения трудовых обязанностей или конкретного задания работодателя.

Правовое оформление *приобретения прав на уже существующие* объекты, включение их в состав нематериальных активов предприятия может осуществляться на основании гражданско-правовых договоров: договоров об отчуждении исключительного права, лицензионных (сублицензионных) договоров, учредительных договоров (вклады в уставный капитал).

Права на такие объекты (средства индивидуализации) могут передаваться на основании договоров с учетом существующих законодательных ограничений. Фирменное наименование, к примеру, не отчуждаемо. Исключительное право на коммерческое обозначение (которое может включать фирменное наименование как один из элементов) может перейти к другому лицу, в том числе по договору, в порядке универсального правопреемства и по иным основаниям, установленным законом, только в составе предприятия, для индивидуализации которого такое обозначение использу-

ется. Правообладатель может предоставить другому лицу право использования своего коммерческого обозначения в порядке и на условиях, которые предусмотрены договором аренды предприятия (ст. 656 ГК РФ) или договором коммерческой концессии (ст. 1027 ГК РФ). В соответствии со ст. 1510 ГК РФ право на коллективный знак не может быть отчуждено и не может быть предметом лицензионного договора. Также ст. 1519 ГК РФ не допускает распоряжение исключительным правом на наименование места происхождения товара, в том числе путем его отчуждения или предоставления другому лицу права использования этого наименования.

“Деловая репутация” занимает особое место в ряду объектов нематериальных активов. Ее стоимостная оценка является условной. Практика показывает, что цена, уплаченная за приобретаемое предприятие, может превышать рыночную оценку всех его активов и обязательств. Возникающая при этом разница, т.е. разница между покупной и рыночной ценой, именуется в зарубежном бухгалтерском учете гудвиллом (Goodwill), или согласно российским стандартам бухгалтерского учета “деловой репутацией”.

Нематериальные активы из-за длительности использования необходимо амортизировать путем начисления износа и включения начисленных сумм в издержки предприятия. Стоимость деловой репутации можно списать, но при этом предприятие не лишается самой репутации. Министерство финансов РФ рекомендовало списывать разницу между покупной и оценочной стоимостью имущества организации (деловую репутацию) ежемесячно в течение 10 лет².

Деловая репутация сама по себе неотделима от конкретного предприятия, но как актив она начинает рассматриваться при реорганизации, объединении юридических лиц, при покупке одного предприятия другим. В этом случае она определяется как платеж, производимый покупателем в предвидении будущих экономических выгод.

В соответствии с международными стандартами амортизация деловой репутации должна производиться систематически на протяжении срока ее полезной службы, с методом начисления, отражающим график ожидаемого поступления будущих экономических выгод от деловой репутации. Сроки полезного использования деловой репутации сложно определить, чаще это лишь условно. Период и метод начисления амортизации должны уточняться в конце каждого года.

В учетной практике Великобритании допускается списание деловой репутации в момент приобретения предприятия при трудности определения срока ее полезного использования. И это выглядит абсолютно логичным, так как не всегда приобретение предприятий в ожидании положительного экономического эффекта от такой сделки оправдывается.

² См.: Письмо Министерства финансов РФ “Об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с приватизацией предприятий” от 23 декабря 1992 г. Применяется в части, не противоречащей нормативным правовым актам по бухгалтерскому учету, принятым позднее при отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией государственного и муниципального предприятия в соответствии с законодательством Российской Федерации (Письмо Минфина РФ от 19 января 2007 г.).

Право на **пресечение недобросовестной конкуренции** также является потенциальным объектом для включения в состав нематериальных активов предприятия. Подтверждением существования этого могут служить оформленные материалы для предъявления исков в соответствующие инстанции с требованием определенных сумм в качестве возмещения ущерба, понесенного компанией на рынке.

ВОПРОСЫ ОЦЕНКИ

Источниками финансирования создания и приобретения нематериальных активов могут быть бюджетные, внебюджетные средства, средства организаций, а также смешанные формы финансирования. Стоимостная оценка прав на объекты, относимые к нематериальным активам, осуществляется как (1) **для целей бухгалтерского учета**, так и (2) **для целей рынка** при вводе таких объектов в хозяйственный оборот.

В.Ю. Зайченко разделяет такие объекты по юридическим признакам на несколько групп. В частности, на:

1) объекты, в отношении которых приняты специальные законодательные акты Российской Федерации и правовая охрана которых *связана с регистрацией* и последующим оформлением охранных документов (земля, природные ресурсы – в рамках специального природопользования, изобретения, полезные модели, промышленные образцы, товарные знаки и т.д.);

2) объекты, правовая охрана которых осуществляется по документам Роспатента (программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем и т.д.); в отношении программ для ЭВМ и баз данных возможна *регистрация, осуществляемая по желанию* правообладателя в соответствии с правилами ст. 1262 ГК РФ, аналогично с топологиями интегральных микросхем – ст. 1452 ГК РФ;

3) объекты, правовая охрана которых возникает *в силу самого факта их создания*, при этом не требуется ни регистрации, ни какого-либо специального оформления или соблюдения каких-либо формальностей (объекты авторского права и смежных прав);

4) объекты, правовая охрана которых возникает в силу содержания конфиденциальной информации, неизвестной третьим лицам, подпадающая под правовую охрану Федерального закона “О коммерческой тайне”; причем тут решающее значение приобретают локальные документы предприятия, связанные с созданием и использованием секрета производства (ноу-хау);

5) объекты, правовая охрана которых возникает в силу оформления документов, закрепляющих переуступку прав различного объема (авторские договоры, лицензии, договоры подряда, дарения и т.д.);

6) объекты, являющиеся результатами творческой деятельности, правовой режим которых в российском законодательстве не определен; причем такая ситуация не получила нового решения с учетом вступления в силу ч. IV ГК РФ – ч. 5 ст. 1259: авторские права не распространяются на идеи, концепции, принципы, методы, процессы, системы, способы, решения технических, организационных или иных задач, открытия.

Такая систематизация вполне объективна и достаточно полно отражает перечень объектов права в проекции нематериальных активов, она позволяет при-

влекать внимание к данному вопросу и предложить в связи с этим методологию их оценки.

Следует учитывать, что стоимостной оценке, как правило, подлежат только оборотоспособные права на использование обозначенных объектов. Права же на защиту от недобросовестной конкуренции, зачастую либо вообще не рассматриваются, либо включаются в общую стоимость наряду с другими оборотоспособными правами по принципу “большого котла”.

Для **целей бизнеса** стоимостная оценка объектов права производится в соответствии с Федеральным законом “Об оценочной деятельности в Российской Федерации” от 29 июля 1998 г. Причем субъектами оценочной деятельности (оценщиками) признаются физические лица, являющиеся членами одной из саморегулируемых организаций оценщиков и застраховавшие свою ответственность в соответствии с требованиями закона. Оценочная деятельность осуществляется в соответствии с федеральными стандартами оценки, разрабатываемыми Национальным советом с учетом международных стандартов оценки, а также стандартами и правилами оценочной деятельности, разрабатываемыми и утверждаемыми саморегулируемой организацией оценщиков, которые не могут противоречить федеральным стандартам оценки (ст. 20 указанного Закона).

На данный момент принято несколько Федеральных стандартов оценки³. В частности, ФСО №1 содержит три подхода оценки, которые в силу такого указания являются универсальными независимо от вида оцениваемого объекта, а именно доходный, сравнительный, затратный. Причем стандарт не ставит установление стоимости объекта оценки в зависимость от совершения сделки с ним.

НОРМАТИВНЫЕ ВОПРОСЫ

В.Ю. Зайченко в своей работе опирается на нормы на данный момент утратившего силу Федерального закона “Об информации, информатизации ...”⁴, Гражданского кодекса РФ, который также претерпел некоторые изменения (принята ч. IV ГК РФ, регулирующая вопросы интеллектуальной собственности). В новой редакции Общей части Гражданского кодекса РФ (ст. 128) “информация” исключена из числа объектов гражданских прав.

Новый Федеральный закон “Об информации, информационных технологиях и о защите информации” не использует понятие “собственность”, “собственник” относительно информации. Таким образом, обозначился перекося, в связи с которым вся информация, за исключением информации как результата интеллектуальной деятельности, формально выпадает из числа объектов гражданских прав. Остается открытым вопрос о юридической квалификации всей остальной информации, не носящей творческого ха-

³ См.: Приказы Минэкономразвития РФ от 20 июля 2007 г. № 254, 255, 256 // Росс. газ. 2007. № 194, 195.

⁴ Указанный Федеральный закон утратил силу в связи со вступлением в силу Федерального закона “Об информации, информационных технологиях и о защите информации” от 27 июля 2006 г. // См.: Собрание законодательства РФ. 2006. № 31 (Ч. 1). Ст. 3448.

рактера, и о ее месте в общественных отношениях как обособленного объекта.

В этом Законе законодатель оперирует понятием “обладатель информации”, т.е. лица, самостоятельно создавшего информацию либо получившего на основании закона или договора право разрешать или ограничивать доступ к информации, определяемой по каким-либо признакам. Обладателем информации может быть гражданин (физическое лицо), юридическое лицо, Российская Федерация, субъект Российской Федерации, муниципальное образование. Более детальной характеристики понятия “обладатель информации” указанный Закон не дает.

В.Ю. Зайченко называет ноу-хау, т.е. научную, организационную или коммерческую информацию, которая защищается от незаконного использования как потенциальный объект интеллектуальной собственности, однако с 1 января 2008 г., с учетом нормы ст. 1225 ГК РФ (ч. IV), секреты производства (ноу-хау) прямо отнесены к результатам интеллектуальной деятельности, которым предоставляется правовая охрана.

Следует отметить последние изменения действующего законодательства, в частности, с 1 января 2008 г. вступил в силу Федеральный закон “О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности”⁵, согласно которому налогоплательщики освобождены от НДС при операциях, связанных с оборотом, использованием объектов интеллектуальной собственности. Однако на практике принятие данной нормы вызвало ряд острых вопросов. Операции, освобождаемые от обложения НДС, включены в п. 2 ст. 149 НК РФ⁶. Налогоплательщик отказаться от применения данной льготы не вправе.

Налоговое законодательство затрагивает вопросы регулирования отношений в области создания и использования нематериальных активов. НК РФ содержит определение этого понятия (п. 3 ст. 257), вводит критерии, при соблюдении которых информационные объекты (результаты деятельности, права на них) будут признаваться нематериальными активами хозяйствующего субъекта, и первый из таких критериев – срок их использования, аналогично системе бухгалтерского учета. Также для признания нематериальных активов с точки зрения налогового законодательства необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход) и наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и исключительного права у налогоплательщика относительно такого объекта.

Налоговый кодекс закрепляет также систему определения первоначальной стоимости нематериальных активов в целях начисления амортизации как и иное

имущество. Определяется стоимость как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением НДС и акцизов, или (в случае создания нематериальных активов самой организацией) как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов.

К слову, преимущества использования инновационных ресурсов в качестве нематериальных активов для более эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности используются предприятиями⁷. Ряд хозяйствующих субъектов существенно сокращает свои налоговые выплаты, оформляя служебные задания на создание интеллектуальной собственности, используя формальные характеристики, данные Налоговым кодексом.

ГОСУДАРСТВЕННЫЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

Самостоятельной значимой проблемой является использование огромного массива объектов, права на которые принадлежат государству. В своей работе В.Ю. Зайченко раскрывает вопрос национального информационного достояния, к которым автор относит и геологические материалы, подчеркивая недостаточное внимание к вопросам эффективного использования их экономического потенциала. Вышесказанное в первую очередь относится к объектам, созданным в результате выполнения работ за счет бюджетных средств.

В.Ю. Зайченко подчеркивает значение государственного реестра объектов федеральной собственности – по сути служащего лишь статистическим целям. О каком-либо бухгалтерском учете государственного имущества речи не идет, фактически ведется только реестр их наличия, без необходимого анализа экономической составляющей, что отражается в первую очередь на их эффективном использовании в рыночном обороте. Таким образом, можно говорить лишь о количественном учете, без привязки к стоимостному выражению таких объектов.

В своей монографии В.Ю. Зайченко обращает внимание на проблему принадлежности геологической информации. Действующим законодательством предусмотрены положения, по которым геологическая и иная информация о недрах, полученная пользователем недр за счет собственных средств является собственностью пользователя недр, та же информация, но полученная за счет государственных средств, является государственной собственностью (ст. 27 Закона РФ “О недрах”), а Федеральным законом “О соглашениях о разделе продукции” вся первичная геологическая, геофизическая и иная информация, данные ее интерпретации и производные данные, а также образцы горных пород, в том числе керн, пластовые жидкости, полученные инвестором в результате вы-

⁵ См.: Федеральный закон “О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности” от 19 июля 2007 г. // Собрание законодательства РФ. 2007. № 31. Ст. 399.

⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть вторая) от 5 августа 2000 г. // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

⁷ См.: Ибадова Л.Т. Финансирование и кредитование малого бизнеса в России: правовые аспекты. М., 2005.

полнения работ по соглашению, принадлежат на праве собственности государству (п. 2 ст. 11).

Опираясь на принципы Конституции РФ, автор приходит к выводу, что документированная геологическая информация о недрах во всех случаях должна принадлежать всему народу Российской Федерации, а не отдельным недропользователям, которые ее получили за свой счет. То есть, по существу, сделать такую информацию действительно национальным достоянием. При этом, по мнению автора, возможно допустить существование частной собственности на геологическую информацию на основании исключительной лицензии по небольшим локальным участкам недр, не оказывающим существенного влияния на оценку минерально-сырьевого потенциала района или региона, на условиях, ограничивающих пределы ее использования (передача третьим лицам, продажа за рубеж и т.д.)⁸.

Шаг в этом направлении сделан⁹, касающийся (в первую очередь) введения категории участков недр федерального значения и установления ограничений и контроля иностранных инвесторов в деятельности на таких участках.

Принимая во внимание изменения законодательства, вступившие в силу с 1 января 2008 г., возникают обоснованные вопросы относительно использования понятия “собственность” относительно информации. Тем более, что значительный объем геологической информации относится к объектам авторского права (ст. 1259 ГК РФ) – географические, геологические и другие карты, планы, эскизы и пластические произведения, относящиеся к географии, топографии и к другим наукам, что само по себе не решает проблему соблюдения прав лиц, являющихся создателями таких информационных объектов в сфере недропользования, и уж тем более необходимо применять унифицированную терминологию при определении совокупности прав на такие объекты.

Правительство РФ приняло Постановление “О плате за геологическую информацию о недрах” от

25 января 2002 г. без указания порядка ее взимания, как это предписано в ст. 41 Закона РФ “О недрах”, что вызвало неоднозначную трактовку принятого решения. Оно закрепило положение, по которому оплачивать геологическую информацию следует по себестоимости. Безусловно, такое обстоятельство не в полной мере соответствует условиям рыночной экономики, тем более что это касается информации, позволяющей извлекать значительные доходы от использования недр, являющихся национальным достоянием.

Таким образом, вопрос оформления правомочий физических и юридических лиц в отношении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, обладателем которых является Российская Федерация, находится в стадии решения федеральным Правительством.

Подытоживая вышесказанное относительно монографии В.Ю. Зайченко и затронутых в этой связи вопросов, можно выделить несколько основных проблем в области формирования и оборота объектов интеллектуальной собственности в разрезе признания их нематериальными активами:

1. Отсутствие унифицированного понятийного аппарата относительно совокупности объектов, относимых к нематериальным активам.

2. Трудности оценки стоимости прав пользования объектами, потенциально подлежащих включению в состав нематериальных активов и далее в рыночный оборот, с учетом многообразия возможных условий передачи прав.

3. Проблема отсутствия методических инструментов выявления, оценки и учета объектов, представляющих определенную ценность и заслуживающих их отражения в составе нематериальных активов.

4. Недооценка в практике российского хозяйствования существа объектов нематериальных активов.

5. Недостаточный уровень эффективности использования экономического потенциала нематериальных активов со стороны государства.

6. Отсутствие постоянного мониторинга видов и качественных характеристик информационных объектов в области недропользования и, в целом, хозяйственном обороте.

Полагаем, что некоторые из указанных вопросов могут получить свое решение с учетом активизации законодательной работы в природоресурсной сфере, подготовки нового Федерального закона “О недрах” и принятия ряда нормативных правовых актов.

Ф.Ю. Мытарев, канд. юрид. наук

⁸ См.: Зайченко В.Ю. Нематериальные активы недропользования: формирование и использование. М., 2007. С. 26–27.

⁹ Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона “О порядке осуществления иностранных инвестиций в хозяйственные общества, имеющие стратегическое значение для обеспечения обороны страны и безопасности государства”» от 29 апреля 2008 г.