

2.3. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ: БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Герасимова Л.Н., д.э.н., профессор, доцент

ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

В статье рассматриваются законодательные вопросы учета и оценки объектов интеллектуальной собственности. Дается понятие и расшифровывается состав нематериальных активов. Рассмотрены вопросы оценки, переоценки и обесценения с позиций бухгалтерского и налогового учета, пути формирования фактической (первоначальной) стоимости, отражены недостатки и положительные моменты ПБУ 14/2007, приведен ряд примеров, позволяющих достоверно отразить хозяйственные операции по учету нематериальных активов.

ПОНЯТИЕ И ВИДЫ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Развитие научно-технических знаний и их использование рассматриваются в качестве главного генератора, способного обеспечить стабильные темпы экономического роста в будущем. В сферу научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, в область создания интеллектуальных активов и их использования в качестве экономических ценностей перемещается центр научного развития и сотрудничества отдельных организаций, регионов, стран.

Результаты интеллектуальной деятельности трансформируются в нематериальные активы (НМА), представленные объектами интеллектуальной собственности. Данные активы становятся все более значимым фактором совершенствования всей мировой экономической системы, обеспечивают будущие экономические выгоды – чистый приток денежных средств, включая повышение доходов или экономии затрат.

На сегодняшний день, несмотря на реформы, до сих пор существуют пробелы в законодательстве Российской Федерации, которые тормозят развитие отечественной экономики и снижают ее инвестиционную привлекательность. Профессиональным бухгалтерам необходимо обратить внимание на недостатки нормативно-правовой базы бухгалтерского учета.

Рассмотрим наиболее важные моменты бухгалтерского и налогового учета с позиций современного законодательства в этой области.

Основным законодательным документом, регулирующим сферу НМА, является ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». В данном положении по бухгалтерскому учету отсутствует определение НМА как таковое, что весьма печально, но представлены семь условий, характеризующие их. С нашей точки зрения, прежде чем отнести тот или иной объект к НМА, необходимо более тщательно проанализировать эти условия.

В соответствии с ПБУ 14/2007 НМА признаются активы, обладающие такими свойствами:

- способность приносить организации экономические выгоды в будущем. Данное условие указывает на то, что НМА должен быть предназначен для использования в производственной деятельности или для управленческих нужд коммерческой организацией либо использоваться для достижения цели создания некоммерческой организации. Здесь необходимо обратить внимание, что ПБУ 14/2007 не ставит условием обязательное использование объекта

организацией, он должен быть лишь предназначен для использования;

- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (контроль над объектом). В качестве расшифровки отметим, что контроль над объектом выражается в наличии надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации. К ним относятся:
 - патенты, свидетельства, другие охранные документы;
 - договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
 - документы, подтверждающие переход исключительного права без договора, и т.п.;
 - возможность идентификации (выделения, отделения) от других активов. Как правило, идентификация объекта производится на основании правоустанавливающего документа на объект. Изобретения, полезные модели и промышленные образцы могут быть идентифицированы на основе выданных на них патентов;
 - использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Срок действия исключительных прав в отношении результатов интеллектуальной деятельности может быть достаточно продолжителен, например, патент на изобретение – 20 лет, либо точно не определен. Для средств индивидуализации он не имеет ограничений. По нашему мнению, период извлечения экономических выгод от использования актива является результатом его субъективной оценки менеджментом. Таким образом, срок полезного использования НМА для целей бухгалтерского учета связан с эффективностью управления активами организации. Однако организации чаще устанавливают более короткие сроки полезного использования отдельных объектов НМА, что с нашей точки зрения, связано с динамичностью рынка на современном этапе экономического развития страны и темпами научно-технического прогресса.
- В налоговом учете экономический критерий использования НМА во внимание не принимается. Определение срока полезного использования НМА производится исходя из срока действия патента, свидетельства или исходя из полезного срока использования НМА, обусловленного соответствующими договорами (п. 2 ст. 258 Налогового кодекса РФ (НК РФ)).
- Для НМА, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта НМА, нормы амортизации устанавливаются в расчете на срок полезного использования, равный десяти годам (но не более срока деятельности налогоплательщика).
- В случае превышения срока полезного использования НМА в налоговом учете относительно бухгалтерского учета возникают отложенные налоговые активы, которые будут погашаться и по завершении периода начисления амортизации в бухгалтерском учете.
- Организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.
 - Фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена. Согласно Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике РФ для признания актива в бухгалтерском балансе нужно, чтобы его стоимость могла быть измерена с достаточной степенью надежности. Однако положения Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу не заменяют никаких нормативных актов по бухгалтерскому учету, следовательно, нормы бухгалтер-

ских стандартов имеют приоритет при ведении бухгалтерского учета.

- Отсутствие у объекта материально-вещественной формы. Если объект не удовлетворяет хотя бы одному из вышеперечисленных условий, он не является НМА. Проанализировав эти условия, можно дать определение НМА.

НМА – это созданные или приобретенные организациями объекты, которые используются в хозяйственной деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев, имеют денежную оценку, обладают способностью отчуждения и приносят доходы, но не являются при этом материально-вещественными ценностями.

Стоит отметить, что НМА признается не сам результат интеллектуальной деятельности, а исключительное право на использование результата.

Согласно законодательству РФ к НМА не относятся объекты (п. 2 ПБУ 14/2007):

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- незаконченные и неоформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- материальные носители (дискеты, CD-диски, флэш – карты и т.д.), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации;
- финансовые вложения.

Также НМА не являются:

- расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы);
- интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду (п. 4 ПБУ 14/2007).

Рассмотрим состав НМА. В Гражданском кодексе РФ (ГК РФ) перечень объектов интеллектуальной собственности, приведенный в ст. 1225, является закрытым. В п. 4 ПБУ 14/2007 перечень НМА является открытым, в нем представлены самые популярные и типичные примеры результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации.

В принципе данный перечень основан на видах интеллектуальной собственности, установленных частью четвертой ГК РФ и, если какой-то объект отсутствует в перечне ПБУ 14/2007, но присутствует в перечне ГК РФ, то признание его в качестве НМА, с нашей точки зрения, целесообразно. Например, топологии интегральных микросхем в ПБУ 14/2007 отсутствуют в перечне объектов интеллектуальной собственности, а в пп. 11 п. 1 ст. 1225 ГК РФ установлено, что они относятся к охраняемым результатам интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации.

В состав НМА включаются следующие объекты.

1. Объекты интеллектуальной собственности (результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации):
 - произведения науки, литературы и искусства – произведениями науки, по смыслу закона, являются любые произведения, основное содержание которых состоит в выработке и систематизации объективных знаний о действительности, включая произведения научной литературы. Произведениями литературы признаются художественные произведения, выраженные в словесной форме. К произведениям искусства относятся все остальные произведения художественного творчества, включая произведения архитектуры, живописи, графики, скульптуры, декоративно-прикладного искусства, музыки, кино и театра (ст. 1259 ГК РФ);

- программы для электронных вычислительных машин (ЭВМ) – последовательность инструкций, предназначенная для исполнения устройством управления вычислительной машины; «представленная в объективной форме совокупность данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения» (ст. 1261 ГК РФ);
 - изобретения – решение технической задачи, относящееся к материальному объекту – продукту, или процессу осуществления действий над материальным объектом с помощью материальных средств – способу; характеризуются новизной, изобретательским уровнем и промышленной применимостью (ст. 1350 ГК РФ);
 - полезные модели – новое конструктивное выполнение средств производства и предметов потребления, промышленно применимое техническое решение, не обладающее изобретательским уровнем и относящееся к устройству; характеризуются новизной и промышленной применимостью (ст. 1351 ГК РФ);
 - промышленные образцы – художественно-конструктивное решение изделия, определяющее его внешний вид; характеризуются новизной, оригинальностью и промышленной применимостью (ст. 1352 ГК РФ);
 - селекционные достижения – сорта растений, породы животных, являющиеся особым объектом гражданско-правовой охраны, характеризуются новизной, отличительностью, однородностью, стабильностью (ст. 3 Закона РФ «О селекционных достижениях» от 6 августа 1993 г.), срок действия патента составляет 30 лет с даты регистрации указанного достижения в Государственном реестре охраняемых селекционных достижений. На сорта винограда, древесных декоративных, плодовых культур и лесных пород, в т.ч. их подвоев, срок действия патента составляет 35 лет (ст. 1408 ГК РФ);
 - секреты производства (ноу-хау от англ. know how – «знать как») – сведения любого характера (изобретения, оригинальные технологии, знания, умения и т.п.), которые охраняются режимом коммерческой тайны и могут быть предметом купли-продажи или использоваться для достижения конкурентного преимущества над другими субъектами предпринимательской деятельности. Также это определен набор информационных подходов, включающих формулы, методы, схемы и наборы инструментов, необходимых для успешного ведения дела в какой-либо области или профессии (ст. 1465 ГК РФ);
 - товарные знаки и знаки обслуживания – обозначения, способные отличать соответственно товары и услуги одних юридических или физических лиц от однородных товаров и услуг других юридических или физических лиц (маркировка собственной продукции, использование в рекламе, на этикетках, оттиски на официальных бланках);
 - наименование местонахождения товаров – название страны, населенного пункта, местности или другого географического объекта, используемое для обозначения товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными для данного географического объекта природными условиями или людскими факторами либо природными условиями и людскими факторами одновременно. Наименованием места происхождения товара может являться историческое название географического объекта. Не признается наименованием места происхождения товара обозначение, хотя и представляющее собой или содержащее название географического объекта, но вошедшее в РФ во всеобщее употребление как обозначение товара определенного вида, не связанное с местом его изготовления;
2. Деловая репутация организации (гудвилл).

Деловая репутация – это превышение текущей цены организации над стоимостью по бухгалтерскому ба-

лансу всех ее активов и обязательств. Деловая репутация может быть положительной или отрицательной.

Положительная деловая репутация – надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод. Она амортизируется в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации) и отражается в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости.

Отрицательная деловая репутация организации – это скидка с цены, предоставляемая покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей.

Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

НМА не имеет материально-вещественной структуры, но организация должна иметь документ, подтверждающий её исключительное право на этот актив. Документы, подтверждающие существование НМА, представлены в табл. 1.

Таблица 1

ДОКУМЕНТЫ, ПОДТВЕРЖДАЮЩИЕ СУЩЕСТВОВАНИЕ НМА

Вид НМА	Документ, подтверждающий существование НМА и право организации на него
Исключительное право на изобретение, промышленный образец, полезную модель	Патент, выданный Федеральной службой по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам (Роспатент) (если НМА создан в данной организации). Договор об отчуждении исключительного права
Исключительное авторское право на программу для ЭВМ, базу данных	Акт ввода НМА в эксплуатацию или свидетельство о регистрации права на данный НМА, получаемое в добровольном порядке (если НМА создан в данной организации). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА (если организация приобрела исключительные права на данный НМА)
Исключительное право на топологию интегральной микросхемы	Свидетельство о регистрации права, выданное Федеральной службой по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам (если НМА создан в данной организации). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА (если организация приобрела исключительное право на данный НМА)
Исключительное право на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	Свидетельство, выданное Федеральной службой по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам (если НМА создан в данной организации). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА (если организация приобрела исключительные права на данный НМА)
Исключительное право на селекционные достижения	Патент, выданный Государственной комиссией РФ по испытанию и охране селекционных достижений (если НМА создан в данной организации). Договор об отчуждении исключительного права
Деловая репутация организации	Документы, подтверждающие приобретение организации как имущественного комплекса и позволяющие определить величину деловой репутации (стоимость НМА)

Обладателем исключительного права может быть только одна организация (правообладатель, патенто-

обладатель), а другие организации могут использовать результаты интеллектуальной деятельности с согласия правообладателя.

Далее рассмотрим характеристики НМА в налоговом учете. Согласно п. 3 ст. 257 НК РФ, под нематериальными активами понимаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Указанные объекты учитываются в составе амортизируемого имущества при выполнении следующих условий (ст. 256 НК РФ):

- объекты находятся у налогоплательщика на праве собственности;
- объекты используются им для извлечения дохода, т.е. в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации (способны принести налогоплательщику экономические выгоды (доход));
- стоимость объектов погашается путем начисления амортизации;
- срок полезного использования объекта превышает 12 месяцев;
- первоначальная стоимость объекта составляет более 40 000 руб.

Кроме того, для признания НМА организация должна иметь в наличии надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого нематериального актива и (или) исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности (в т.ч. патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

В целом трактовка сущности и условий признания НМА в бухгалтерском и налоговом учете в основном совпадают. Однако нормы НК РФ не предусматривают контроль над использованием НМА.

В налоговом учете в состав НМА включают:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта;
- стоимость лицензионного соглашения (лицензии) на право пользования недрами (п. 1 ст. 325 НК РФ).

С 1 января 2009 г. расходы, связанные с заключением лицензионного соглашения на пользование недрами, организация вправе учитывать равномерно в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет. Выбранный способ учета организации необходимо отразить в учетной политике для целей налогообложения.

К НМА в налоговом учете не относятся:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

В результате проведенного нами анализа состава НМА в бухгалтерском и налоговом учете, можно сделать следующее заключение:

- объектом НМА как в бухгалтерском, так и в налоговом учете, является результат интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации (п. 3 ПБУ 14/2007, п. 3 ст. 257 НК РФ);
- имеются различия в составе НМА (табл. 2).

Таблица 2

СОСТАВ ОБЪЕКТОВ НМА В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Наименование объекта	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Произведения науки, литературы и искусства	+	+
Программы для ЭВМ	+	+
Изобретения	+	+
Полезные модели	+	+
Промышленные образцы	+	+
Селекционные достижения	+	+
Секреты производства (ноу-хау)	+	+
Товарные знаки и знаки обслуживания	+	+
Деловая репутация	+	-
Стоимость лицензионного соглашения (лицензии) на право пользования недрами	-	+

Как видно из табл. 2, в налоговом учете в составе НМА отсутствует такой объект, как деловая репутация, а в бухгалтерском учете – стоимость лицензионного соглашения (лицензии) на право пользования недрами.

В бухгалтерском учете положительная деловая репутация учитывается у покупателя в составе НМА, а отрицательная – как доходы будущих периодов.

В налоговом учете не возникает объекта НМА в виде деловой репутации. В связи с этим в ст. 268.1 НК РФ определен порядок признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса.

Стоимость лицензионного соглашения (лицензии) на право пользования недрами в налоговом учете учитывается как НМА, а в бухгалтерском – в составе расходов будущих периодов.

ОЦЕНКА НМА

Оценка НМА формируется в соответствии с общими подходами, которые изложены в Законе о бухгалтерском учете, Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, в других нормативных документах.

Процедура оценки связана с единицей бухгалтерского учета НМА, которой, согласно законодательству, является инвентарный объект.

Инвентарный объект – это совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, которые предназначены для выполнения определенных самостоятельных функций.

В качестве инвентарного объекта НМА также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология) (п. 5 ПБУ 14/2007, ст. 1240 ГК РФ).

Кроме того, из анализа текста ПБУ 14/2007 можно сделать вывод, что к составу НМА можно отнести и сложные объекты, на которые у организации есть как исключитель-

ные, так и неисключительные права. Например, это могут быть сделанные на заказ интернет-сайты или компьютерные программы, поскольку в соответствии со ст. 1240 ГК РФ сложные объекты интеллектуальной собственности могут представлять собой сочетание исключительных и неисключительных прав.

В бухгалтерском учете НМА отражаются по первоначальной, а в балансе – по остаточной стоимости.

Фактической (первоначальной) стоимостью НМА 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.

Для определения первоначальной стоимости НМА используется справка о затратах, включенных в первоначальную стоимость НМА.

В соответствии с п. 8 ПБУ 14/2007, расходами на приобретение НМА являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением НМА;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен НМА;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением НМА и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

При создании НМА, кроме перечисленных расходов, к расходам также относятся:

- 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 сотрудников, непосредственно занятых при создании НМА или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и НМА, использованных непосредственно при создании НМА, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;
- другие расходы, непосредственно связанные с созданием НМА и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Фактическая стоимость НМА определяется на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

В расходы на приобретение создание НМА не включаются (п. 10 ПБУ 14/2007):

- суммы возмещаемых налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ;
- общехозяйственные и другие аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;
- расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествующих отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание НМА, кроме

случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

При внесении НМА в счет вклада в уставный (складочный) капитал (в том числе при внесении государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы открытых акционерных обществ), уставный фонд, паевой фонд организации, первоначальной стоимостью признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 установлен порядок определения первоначальной стоимости НМА, принятого к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество. При этом стоимость определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования.

Таблица 3

СПОСОБЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ НМА

Способ приобретения НМА	Первоначальная стоимость НМА
Приобретение за плату	Фактически произведенные затраты на приобретение и доведение их в состояние, пригодное для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов
Изготовление собственными силами	Фактические расходы на их создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда работников организации и услуг сторонних организаций, патентные пошлины), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)
Вклад в уставный капитал	Договорная стоимость, указанная в учредительных документах
Получение по договору дарения (безвозмездно)	Рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету
Получение по договору мены	Стоимость обмениваемого имущества, которая определяется организацией, исходя из стоимости аналогичного имущества
Обмен на ценные бумаги, выпущенные в порядке эмиссии данной организацией	НМА оцениваются на основе: • рыночных цен на приобретаемые объекты; • рыночной стоимости ценных бумаг, выданных в обмен на НМА
Приобретение НМА, стоимость которых выражена в иностранной валюте	Производится пересчет иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ на дату приобретения организацией права собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления на данное имущество

Если НМА поступает по договору дарения, его первоначальной стоимостью признается текущая рыночная стоимость. Она определяется на дату принятия НМА к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы, т.е. на дату отражения на счете 08-5 (п. 13 ПБУ 14/2007).

Текущая рыночная стоимость НМА – это сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости.

Текущая рыночная стоимость НМА может быть определена на основе экспертной оценки.

Первоначальная стоимость НМА, который приобретает по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов (п. 14 ПБУ 14/2007).

Если нет возможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, то стоимость НМА, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные НМА.

Правила определения первоначальной стоимости по объектам НМА по видам операций их приобретения приведены в табл. 3.

ПЕРЕОЦЕНКА НМА

В ПБУ 14 / 2007 отражены механизмы переоценки НМА и проверки их на обесценение.

Изменение первоначальной стоимости НМА, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения НМА (п. 16 ПБУ 14/2007).

Процедура переоценки НМА во многом сходна с переоценкой основных средств. Так, организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных НМА по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных НМА. При этом, так же как и для основных средств, изменять первоначальную стоимость НМА, несмотря на то, что ПБУ 14/2007 действует и в отношении некоммерческих организаций, имеют право только коммерческие организации.

Бухгалтерский учет переоценки НМА аналогичен учету переоценки основных средств (табл. 4).

Переоценка носит добровольный характер, но при принятии решения о переоценке НМА, входящих в однородную группу, необходимо учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости (п. 18 ПБУ 14/2007).

В отличие от основных средств, при переоценке которых производится пересчет их первоначальной стоимости и накопленной амортизации по текущей (восстановительной) стоимости, для НМА предусмотрен пересчет остаточной стоимости по текущей рыночной стоимости.

Текущая рыночная стоимость определяется исключительно по данным активного рынка указанных НМА.

К сожалению, российские учетные стандарты не раскрывают самого понятия «активный рынок».

Таблица 4

БУХГАЛТЕРСКИЕ ЗАПИСИ ПЕРЕОЦЕНКИ НМА

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма дооценки первоначальной стоимости НМА в результате переоценки	04	83
Отражена сумма дооценки амортизации НМА в результате переоценки	83	05
В результате переоценки отражена сумма уценки первоначальной стоимости НМА в пределах ранее начисленной дооценки	83	04

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
В результате переоценки отражена сумма уценки амортизации НМА в пределах ранее начисленной дооценки	05	83
Отражено превышение суммы уценки первоначальной стоимости НМА над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации	84	04
Отражено превышение суммы уценки амортизации НМА над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации	05	84

Активный рынок для НМА – редкое явление (практически все эти активы являются уникальными), но все же возможное. Он характеризуется наличием следующих условий:

- присутствием желающих совершить сделку с НМА, обращающихся на рынке однородных товаров;
- доступностью информации о ценах;
- идентичностью товаров, являющихся предметом торга на рынке.

Если первое условие может встречаться часто, то информация о ценах практически всегда носит закрытый характер.

Что касается третьего условия, то, допустим, что существует активный рынок прав на издание литературных произведений. Возникает вопрос: можно ли использовать рыночную стоимость прав на книгу одного писателя для переоценки прав на произведения другого? Аналогичный вопрос возникает и с другими объектами НМА – изобретениями, топологиями микросхем и т.д. Таким образом, мы считаем, что использовать данные активного рынка для переоценки объектов организации очень трудно.

Кроме того, в российском стандарте не поясняется, что необходимо предпринять, если к моменту очередной переоценки объектов НМА активный рынок перестал существовать.

Если исходить из международных стандартов, в частности МСФО 38 «Нематериальные активы», то ими предлагается последнюю переоцененную стоимость принять для последующего учета за первоначальную стоимость.

Также можно было бы предложить использовать экспертную оценку для установления рыночной стоимости при переоценке, но, к сожалению, в ПБУ 14/2007 эта процедура хотя и предусматривается при определении первоначальной стоимости полученных безвозмездно объектов, но не отражает порядок ее проведения. С нашей точки зрения, включить метод экспертной оценки для установления рыночной стоимости при переоценке можно согласно ст. 5 Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» от 29 июля 1998 г. №135-ФЗ, в котором указано, что объектами оценки могут выступать любые объекты гражданских прав, которые могут принимать участие в гражданском обороте. По нашему мнению, к таковым относятся и интеллектуальные имущественные права.

Что касается результатов переоценки, то они принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, но они должны раскрываться организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года (п. 20 ПБУ 14/2007).

Таким образом, результаты переоценки:

- включаются в бухгалтерскую отчетность того отчетного года, на начало которого проведена переоценка;
- раскрываются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего года.

Сумма первоначальной дооценки НМА в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации.

Сумма дооценки НМА, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) (п. 21 ПБУ 14/2007).

Пример А

ОАО «Спектр» разработало компьютерную программу, которую зарегистрировало в установленном порядке. Затраты на разработку составили 1 200 000 руб. Срок полезного использования программы при принятии к учету был установлен продолжительностью шесть лет. По состоянию на 1 января 2011 г. остаточная стоимость программы составила 800 000 руб. Начисленная амортизация – 400 000 руб. Рыночная цена аналогичных разработок, согласно отчету независимого оценщика, составила 1 000 000 руб. ОАО «Спектр» приняло решение о переоценке программы в соответствии с показателями отчета оценщика.

Требуется определить суммы переоценки программы и отразить эти хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета ОАО «Спектр».

Решение. При обособленном учете первоначальной стоимости и амортизации на отдельных счетах (счета 04 и 05 «Амортизация нематериальных активов») условие о пересчете остаточной стоимости выполняется с помощью коэффициента переоценки, определяемого как соотношение новой и старой остаточных стоимостей. После чего производится пересчет первоначальной стоимости и накопленной амортизации в соответствии с этим коэффициентом.

- Коэффициент пересчета равен:

$$1\ 000\ 000 / 800\ 000 = 1,25.$$

Первоначальная стоимость после переоценки равна:

$$1\ 200\ 000 * 1,25 = 1\ 500\ 000 \text{ руб.}$$

- Накопленная амортизация:

$$400\ 000 * 1,25 = 500\ 000 \text{ руб.}$$

Результаты переоценки отразим в журнале хозяйственных операций (табл. 5).

Сумма уценки НМА в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации. Сумма уценки НМА относится на уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, осуществленной в предыдущие отчетные годы. Если суммы уценки НМА превышают сумму его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, то такие суммы должны относиться на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), раскрывается в бухгалтерской отчетности организации.

Таблица 5

ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ОАО «СПЕКТР»

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
С использованием счета 05				
1	Отражена сумма дооценки программы (1 500 000 – 1 200 000)	04	83	300 000
2	Отражена сумма дооценки начисленной амортизации (500 000 – 400 000)	83	05	100 000
Без использования счета 05				
1	Отражена сумма дооценки программы (1 000 000 – 800 000)	04	83	200 000

На 1 января 2012 г. сумма начисленной амортизации составила 650 000 руб. (400 000 + 1 500 000 / 6 лет).

- Остаточная стоимость – 850 000 руб.
- Текущая рыночная стоимость – 600 000 руб.

Рассчитаем результаты переоценки.

Коэффициент пересчета равен:

$$600\ 000 / 850\ 000 = 0,7.$$

Первоначальная стоимость после переоценки:

$$1\ 500\ 000 * 0,7 = 1\ 050\ 400\ \text{руб.}$$

Накопленная амортизация:

$$650\ 000 * 0,7 = 455\ 000\ \text{руб.}$$

Результаты переоценки отразим в журнале хозяйственных операций (табл. 6).

Таблица 6

**ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ
ОАО «СПЕКТР»**

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
С использованием счета 05				
1	Отражена сумма уценки программы, равная величине образованного добавочного капитала	83	04	300 000
2	Отражена сумма уценки программы, относимая на увеличение убытка (1 050 000 – 1 500 000 + 300 000)	84	04	150 000
3	Отражена сумма уценки начисленной амортизации, ранее учтенная в добавочном капитале	05	83	100 000
4	Отражена сумма уценки начисленной амортизации, относимая на увеличение прибыли (455 000 – 500 000 + 100 000)	05	84	55 000
Без использования счета 05				
1	Отражена сумма уценки программы, равная величине образованного добавочного капитала	83	04	200 000
2	Отражена сумма уценки программы, относимая на увеличение убытка (455 000 – 850 000 + 200 000)	84	04	195 000

Если НМА выбывает, то сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации (табл. 7).

Таблица 7

ВАРИАНТЫ ПЕРЕОЦЕНКИ НМА

Дооценка	Уценка
Если по объекту ранее не было уценки – сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал организации	Если по объекту ранее не было дооценки – сумма уценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)
Если по объекту ранее была уценка – сумма дооценки, равная сумме его уценки, отнесенной в предыдущие периоды на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	Если по объекту ранее была дооценка – сумма уценки относится в уменьшение добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки над величиной добавочного капитала относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Таким образом, переоценки отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- в общем случае сумма дооценки относится на добавочный капитал, а сумма уценки – на нераспределенную прибыль;
- суммы повторно проводимых дооценок и уценок первоначально направляются на восстановление противоположных источников, если таковые были задействованы, а в суммах, превышающих необходимое для восстановления, относятся на свои обычные источники.

Что касается налогового учета, то нормами НК РФ не предусмотрено проведение переоценки и проверки на обесценение НМА.

ОБЕСЦЕНЕНИЕ НМА

Со временем активы в силу разных причин обесцениваются.

В соответствии с п. 22 ПБУ 14/2007 НМА могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО 36 «Обесценение активов», согласно которому актив рассматривается как обесцененный, когда его балансовая стоимость превышает возмещаемую сумму.

Возмещаемая сумма – это стоимость, которая может быть возмещена в процессе использования или в результате продажи актива.

Однако применение этой нормы сопряжено с рядом трудностей и противоречий. Так, согласно ПБУ 14/2007, организация может проводить обесценение, в то время как МСФО 36 обязывает компании проверять свои активы на наличие признаков обесценения по состоянию на каждую отчетную дату. При этом обязательно тестируются на обесценение НМА, не готовые к использованию, с неопределенным сроком полезного использования и гудвилл. Тест на обесценение проводится ежегодно в одно и то же время в течение отчетного периода.

МСФО 36 определяет возмещаемую сумму как наибольшее значение из «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу» и «эксплуатационной ценности» актива.

Если какая-либо из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, то актив не подлежит обесценению.

Далее нормы ПБУ 14/2007 предусматривают начисление амортизации по гудвиллу, в то время как по международным стандартам он подлежит только обесценению. На наш взгляд, обоснованность таких различий вызывает сомнение.

Также стоит отметить, что ПБУ 14/2007, впервые выделяя группу активов с неопределенным сроком полезного использования, устанавливает, что они не подлежат амортизации и, тем не менее, не указывает направлений обязательного тестирования на обесценение этой группы.

Согласно МСФО 36, убыток от обесценения актива, учтенного по первоначальной стоимости, отражается в отчете о прибылях и убытках, а переоцененного актива – признается непосредственно как уменьшение резерва переоценки актива (раздел бухгалтерского баланса «Капитал и резервы»).

Если убыток от обесценения превышает сумму, имеющуюся на счете резерва переоценки, то сумма превышения отражается в отчете о прибылях и убытках.

После признания убытка от обесценения будущие расходы на амортизацию корректируются для систематического распределения пересмотренной балансовой стоимости в течение остающегося срока полезной службы актива.

В российской практике обесценение активов не производится, однако возможно проведение переоценки отдельных статей активов. Это связано с тем, что в соответствии с ПБУ обесценению подлежат только НМА. Для основных средств эта процедура не предусмотрена, хотя крайне трудно рассчитать возмещаемую сумму отдельно взятого

актива. В МСФО 36 изложена методика тестирования на обесценение НМА в составе группы активов, например основных средств, которые генерируют денежные потоки. Российские стандарты, разрешая проведение обесценения только в отношении НМА, фактически делают эту норму не применимой на практике, что, по нашему мнению, отрицательно влияет на достоверность раскрытия информации о финансовом состоянии компании.

Кроме того, организация, не закрепившая в учетной политике проведение переоценки, не имеет возможности показать рыночную стоимость активов в отчетности.

Также можно отметить, что МСФО 36 не применяется для учета обесценения следующих активов:

- запасов (МСФО 2 «Запасы»);
- инвестиционной собственности, оцениваемой по справедливой стоимости (МСФО 40);
- отложенных налогов (МСФО 12 «Налоги на прибыль»).

Решение практических вопросов учета НМА требует применения профессионального суждения бухгалтера, опирающегося на оценку менеджментом экономических характеристик актива.

Аналогичный подход предполагают и МСФО, ориентируя бухгалтера в большей степени на учет не объективной цены имущества, а субъективной ценности актива для владеющей им компании, обуславливающей для настоящих и будущих инвесторов компании возможность извлечения доходов на вложенный капитал. При этом следует помнить об ограничениях, налагаемых на сферу применения профессионального суждения бухгалтера императивными нормами НК РФ, регламентирующего налоговый учет.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Текст] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ ; часть четвертая от 18 дек. 2006 г. 2006 г. № 230-ФЗ. – М. : Экзамен, 2010. – 304 с.
2. Налоговый кодекс РФ [Текст] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. – М. : Эксмо, 2010. – 832 с.
3. О бухгалтерском учете [Текст] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ // Российская газета. – 1996. – 28 нояб. – С. 4.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению [Текст] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 31 окт. 2000 г. №94н // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2001. – №1. – С. 7-46; №2. – С. 50-60.
5. Доходы организации [Электронный ресурс] : ПБУ 9/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №32н (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Расходы организации [Электронный ресурс] : ПБУ 10/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Учет нематериальных активов [Электронный ресурс] : ПБУ 14/07 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 27 дек. 2007 г. №153н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Гарант [Электронный ресурс] : информационно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>
9. КонсультантПлюс [Электронный ресурс] : инф.-правовая система. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Ключевые слова

Нематериальный актив; патент; исключительное право; первоначальная стоимость; оценка; переоценка; обесценение.

Герасимова Лариса Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Эффективное ведение бухгалтерского учета – одно из условий, предопределяющих надежность управления организацией и достижение коммерческого успеха. В современных экономических условиях выросли потребность в специалистах в области бухгалтерского учета и интерес к данной профессии.

Научная статья «Нематериальные активы: бухгалтерский учет и налогообложение» написана на актуальную тему и посвящена вопросу повышения эффективности бухгалтерского и налогового учета нематериальных активов в рыночных условиях хозяйствования посредством регулирования законодательных актов.

Научная статья Герасимовой Л.Н. является современной работой, в которой на базе выполненного автором анализа рассмотрены положительные моменты и недостатки нормативно-правовой базы бухгалтерского учета.

В статье проведено развернутое аналитическое исследование понятия и видов нематериальных активов, представленного в законодательстве Российской Федерации. Показаны преимущества и недостатки. Проанализированы условия отнесения объектов к нематериальным активам, их состав в бухгалтерском и налоговом учете, приведены их сходство и различия, показаны способы определения первоначальной стоимости нематериальных активов.

Статья отражает современные взгляды на ведение бухгалтерского учета нематериальных активов. В ней описаны оценка и пути формирования первоначальной стоимости нематериальных активов. Рассмотрены проблемы изменения первоначальной стоимости нематериальных активов посредством переоценки и обесценения. Сделаны акценты на актуальные недочеты в этом вопросе.

Практическая значимость результатов статьи состоит в возможности использования материала в практике организаций любой организационно-правовой формы.

В связи с этим статья является актуальной и носит научный характер.
Гетьман В.Г., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет» ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»

2.3. INTANGIBLE ASSETS: ACCOUNTING AND TAXATION

L.N. Gerasimova, Doctor of Economics,
Associate Professor

*Financial university under the Government
of the Russian Federation*

The legal issues concerning accounting and valuation of intangible assets are considered in the article. The definition of intangible assets, as well as its types, is given. Problems of initial and subsequent measurements and depreciation are considered from positions of financial and tax accounting. The advantages and disadvantages of the current Russian accounting regulations are reflected. There are also given some examples, enabling to make trustworthy entries considering intangible assets accounting.

Literature

1. The Russian Federation. Laws. The civil code of the Russian Federation: official text. – : Examination, 2010. – 304 p.
2. The Russian Federation. Laws. The tax Code of the Russian Federation. Parts the one and the two. – М.: 2010. – 832 p.
3. The Russian Federation. Laws. About the accounting: federal law from November 21, 1996 №129 // the Russian newspaper. – 1996. – on November, 28. – p. 4.
4. The Russian Federation. The Ministry of Finance. The card of accounts of the accounting of financial and economic activity of the organizations and the application instructions: approved by order of the Ministry of Finance of Russia from October, 31st, 2000 №94 // New in the accounting and the accountability. – 2001. – №1. – p. 7-46; №2. – p. 50-60.
5. The Russian Federation. The Ministry of Finance. Accounting regulations «organization income» (PBU 9/99), approved by the Order from May 6, 1999 №32 (with changes and additions).
6. The Russian Federation. The Ministry of Finance. Accounting regulations «organization costs» (PBU 10/99), approved by the Order from May 6, 1999 №33н (with changes and additions).

7. The Russian Federation. The Ministry of Finance. Accounting regulations «intangible assets accounting» (PBU 14/07), approved by the Order from December 27, 2007 №153
8. Information-legal system «Garant».
9. Information-legal system «the Consultant Plus».

Keywords

Intangible assets; the patent; exclusive right; initial cost; estimation; revaluation; depreciation.