

УДК 657.6

ББК 65.291.573

НЕКОТОРЫЕ АКТУАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ОБЪЕКТОВ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Л. Д. Алексеева

alekseeva-larisa@bk.ru

кандидат экономических наук, доцент

Санкт-Петербургский национальный исследовательский
университет информационных технологий, механики и оптики
г. Санкт-Петербург, Российская Федерация

В статье рассмотрены актуальные аспекты учета нематериальных активов субъектов хозяйствования в рамках их деятельности, в настоящее время не имеющие должного отражения в нормативных документах, на основании которых должен осуществляться учет объектов их интеллектуальной собственности.

***Ключевые слова:** учет, объекты интеллектуальной собственности, положения российских и международных стандартов.*

Введение. Российское законодательство развивается в направлении совершенствования правил бухгалтерского и налогового учета объектов интеллектуальной собственности. Интеллектуальная собственность как объект бухгалтерского учета включается в состав нематериальных активов (далее – НМА), приобретаемых, создаваемых и используемых в хозяйственном обороте предприятий.

В настоящее время доля объектов интеллектуальной собственности в имуществе хозяйствующих субъектов и их значение в производственно-коммерческой деятельности возрастает и связано с рядом причин. Наличие результатов интеллектуальной деятельности организации влияет на ее развитие. В частности, научные и проектные организации, владеющие интеллектуальной собственностью, приобретают возможность закрепить свои права на предприятиях, использующих соответствующие разработки.

Нормативное требование, связанное с необходимостью полного и достоверного учета НМА, является для работников неукоснительным, ответственным за учет в организациях. Однако НМА, как объекты учета, весьма сложные, еще недостаточно изучены и не регламентированы должным образом. В результате некорректное отражение НМА в учете (как в налоговом, так и бухгалтерском) закономерно способствует серьезным финансовым потерям.

Существующие нормативные правила учета НМА создают определенные «белые пятна» для соответствующих работников в принятии ими тех или иных решений учетного характера. Все это требует глубокого изучения и осмысления.

Результаты и их обсуждение. Нематериальные активы – это особые, сложные объекты учета, имеющие свою специфику. Поэтому при постановке их на учет в организациях, особенно в случаях отсутствия в штате специалиста по нематериальным активам, необходимо иметь соответствующие знания в данной области.

Правовой законодательной основой, регулирующей отношения в сфере прав на объекты нематериальных активов, выступает часть четвертая Гражданского кодекса Российской Федерации [1]. В статье 1225 данного нормативного правового акта определен перечень результатов интеллектуальной деятельности, по отношению к которым законодательством предоставляется правовая защита (защита интеллектуальной собственности). Перечень данных объектов систематизирован нами на рисунке 1.

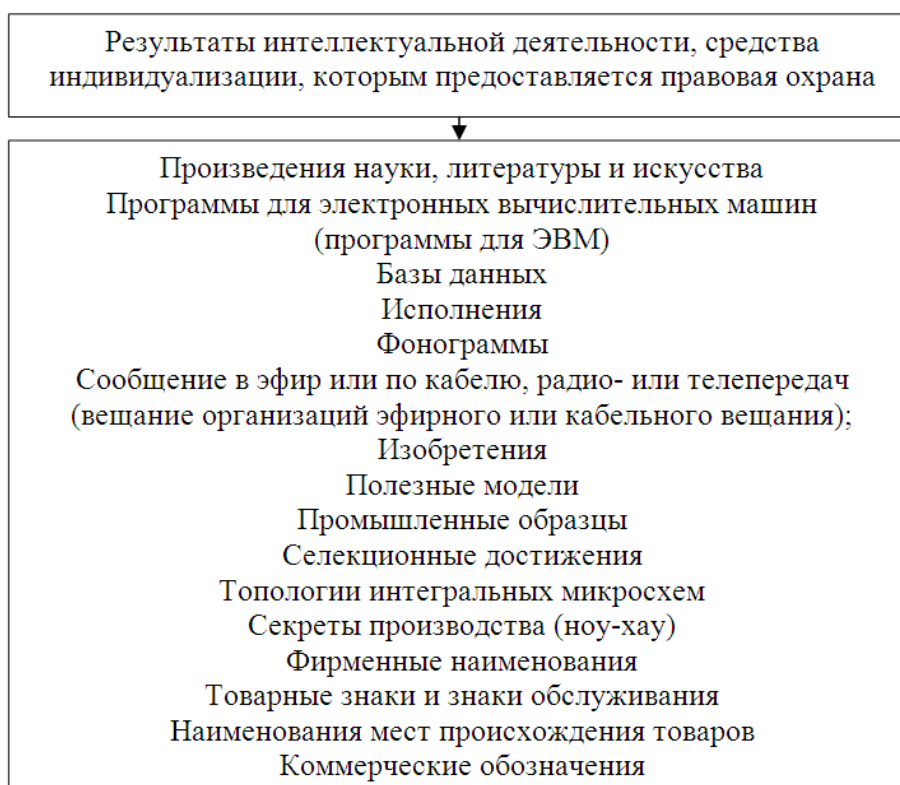


Рисунок 1 – Перечень результатов интеллектуальной деятельности, средств индивидуализации, которым предоставляется правовая охрана

Организации при принятии НМА к учету применяют методику отнесения активов к нематериальным, правила их стоимостной оценки и учета поступления НМА, амортизации и выбытия НМА с учетом всех их особенностей. Эта методика регламентирована федеральным стандартом бухгалтерского учета (ФСБУ) [2]. Вместе с тем, по отношению к ряду объектов, ФСБУ не применяется, в частности:

- не признаются объектами НМА научно-исследовательские, технологические и опытно-конструкторские работы, которые не дали положительного результата;
- не признаются объектами НМА научно-исследовательские, технологические и опытно-конструкторские работы, которые не были закончены, а также в том случае, если их результаты не оформлены в установленном нормативными правовыми актами порядке;
- не признаются объектами НМА финансовые вложения;
- не признаются объектами НМА материальные носители (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности (а также приравненные к ним средства индивидуализации) [2].

Рассмотренные выше объекты принимаются к бухгалтерскому учету в соответствии с требованиями других ФСБУ [3; 4].

Законодательством определены условия принятия к учету объекта в качестве НМА. Так, в соответствии с п. 3 ФСБУ [2] определены следующие условия:

- а) использование объекта НМА связано с получением организацией экономических выгод в будущем. При этом предполагается использование объекта НМА в следующих сферах:

- производственная деятельность, выполнение работ, оказание услуг;

– управленческая деятельность.

Некоммерческие организации могут использовать объекты НМА для достижения некоммерческих целей, определенных при создании организации данного типа. Таким образом, для некоммерческой организации может отсутствовать прямая экономическая выгода от использования объекта НМА;

б) организация должна обладать достаточными правами для получения экономических выгод, которые объект НМА способен приносить в будущем. Для этого организацией должны быть оформлены все необходимые документы, которые подтверждают факт создания (существования) объекта НМА, а также права организации на объект. В зависимости от вида НМА, могут использоваться следующие документы:

- патенты;
- свидетельства;
- прочие охранные документы;
- если объект был создан не организацией, то оформляется договор перехода исключительного права на объект НМА, либо оформляются другие документы, подтверждающие переход исключительного права без договора.

Кроме того, организация должна осуществлять соответствующий контроль за объектом НМА в целях ограничения доступа к экономическим выгодам со стороны других лиц.

в) должна быть возможность выделения, отделения объекта НМА от других активов, используемых организацией. Другими словами, объект НМА должен быть четко идентифицирован.

г) предполагается длительное использование объекта НМА, в течение срока, превышающего 12 месяцев. Если длительность обычного операционного цикла превышает 12 месяцев, то возможно использование объекта НМА в течение данного операционного цикла.

д) организация не должна планировать реализацию объекта НМА в течение ближайшего года (12 месяцев);

е) для постановки объекта на учет в качестве НМА необходимо достоверно определить фактическую (первоначальную) стоимость объекта.

ж) объект НМА не должен обладать материально-вещественной формой.

Условие стоимостного лимита для объектов с целью принятия их в качестве НМА в бухгалтерском учете в нормативных документах отсутствует.

С 2016 года малые предприятия и некоммерческие организации, которые вправе вести бухучет по упрощенной форме, получили возможность фактически отказаться от учета НМА. Этим организациям разрешено все расходы на приобретение НМА (не зависимо от их стоимости) признавать в составе расходов по обычным видам деятельности единовременно в полной сумме в момент их осуществления.

Также необходимо отметить некоторые особенности формирования затрат НМА в соответствии с пунктом 6 разъяснений Минфина России [5]:

– в составе объектов НМА признаются затраты, понесенные в связи с формированием положительной деловой репутации (привлекательного имиджа) только в случае приобретения (покупки) данных объектов;

– если же затраты на формирование положительной деловой репутации были осуществлены самостоятельно, то такие затраты подлежат учету в составе затрат по обычным видам деятельности [6].

Относительно НМА позиция Минфина России основана на положениях международного стандарта финансовой отчетности [7]. Состав НМА в соответствии с пунктом 4 ФСБУ [2] обобщен на рисунке 2.

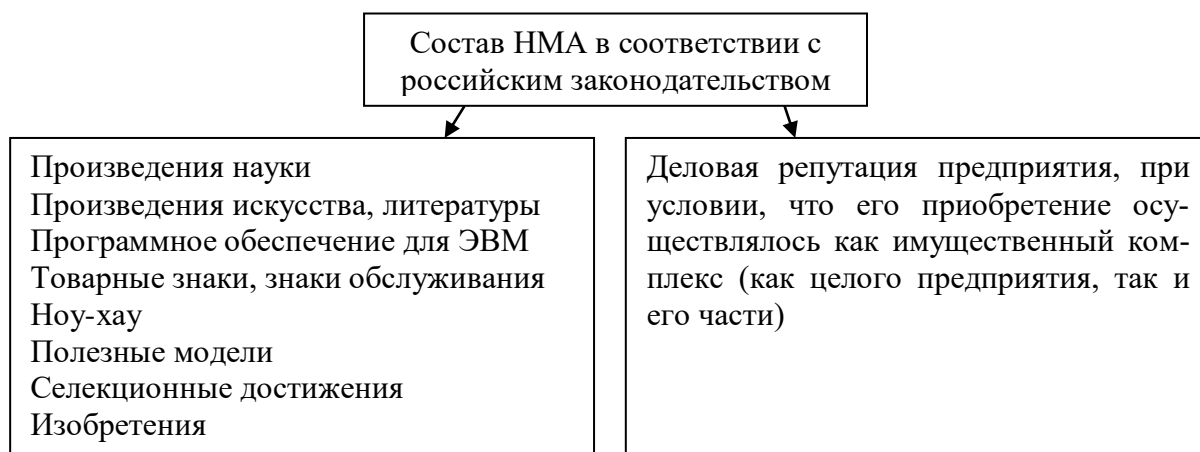


Рисунок 2 – Перечень результатов интеллектуальной деятельности, средств индивидуализации, которым предоставляется правовая охрана

Следует отметить, что рассмотренные объекты принимаются к учету в качестве НМА не только в случае самостоятельного создания, но и в случае приобретения исключительных прав на них. При этом следует учитывать, что неисключительные права не могут быть приняты к учету в качестве объектов НМА. Кроме того, не подлежат учету в составе НМА следующие объекты:

- организационные расходы, которые осуществляются при создании юридического лица;
- деловые и интеллектуальные качества персонала, работающего в организации, квалификация персонала, а также его способность к труду.

В качестве единицы бухгалтерского учета НМА выступает инвентарный объект. При этом права на инвентарный объект НМА возникают на основе какого-либо одного подтверждающего документа, в качестве которого могут выступать патент, договор о продаже исключительного права, свидетельство и др. Инвентарный объект НМА должен выполнять определенный набор самостоятельных функций. Кроме того, в бухгалтерском учете могут быть отражены сложные объекты нематериальных активов, которые включают в себя одновременно несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности [2].

В России законодательством к результатам интеллектуальной деятельности, которым предоставляется правовая охрана приравнены средства индивидуализации. Средства индивидуализации представляют собой обозначения, основное назначение которых состоит в различении хозяйствующих субъектов, товаров, работ, услуг в сфере хозяйственного оборота. Следует отметить, что средства индивидуализации могут выступать предметом хозяйственной сделки. Для передачи прав на отдельные средства индивидуализации оформляется лицензионный договор. В отечественной и зарубежной практике к средствам индивидуализации относятся:

- фирменные наименования организаций (как коммерческих, так и некоммерческих организаций);
- товарные знаки, знаки обслуживания, которые позволяют идентифицировать принадлежность товара к определенной марке, бренду;
- доменные имена;
- наименования мест происхождения товаров и другие.

Объекты нематериальных активов принимаются на баланс по фактической (первоначальной) стоимости. При этом данная стоимость определяется на момент принятия

объектов НМА к учету как сумма затрат, связанных с созданием и (или) приобретением объекта. Данные затраты могут быть осуществлены как в денежной форме (оплата), так и в форме кредиторской задолженности (начисление). Кроме того, в состав первоначальной стоимости объекта НМА включаются затраты, связанные с обеспечением необходимых условий для использования объекта НМА в целях, предусмотренных при его создании (приобретении).

Нематериальные активы могут поступать в организацию различными способами, в частности:

- путем приобретения либо самостоятельного создания объектов НМА. В данном случае имеет место инвестиционный способ создания (приобретения) нематериального актива;

- объекты НМА могут быть внесены инвесторами в качестве вклада в уставный капитал организации;

- объекты НМА могут быть безвозмездно переданы организации;

- также объекты НМА могут поступать для последующего использования в совместной деятельности.

Следует отметить, что изменение первоначальной стоимости объектов НМА, по которой они принимаются к учету, не допускается, за исключением ряда случаев, которые предусмотрены ФСБУ и другими нормативными правовыми актами. В частности, в качестве основной причины изменения первоначальной стоимости объекта НМА, разрешенных законодательством, выступает переоценка и обесценение нематериальных активов. При этом минимальная периодичность подобной переоценки составляет один раз год, таким образом, в течение одного года НМА могут быть переоценены только один раз. Переоценка НМА осуществляется на основе данных о текущей рыночной стоимости объектов НМА по данным активного рынка. При этом впоследствии данные объекты НМА и их однородные группы должны переоцениваться на регулярной основе. Это будет способствовать минимальным отклонениям между рыночной и балансовой стоимостью объектов НМА [2].

Переоценка объектов НМА осуществляется путем изменения их остаточной (балансовой) стоимости. При этом операции по переоценке следующим образом отражаются в бухгалтерском учете:

- если имеет место увеличение балансовой стоимости НМА (дооценка), то сумма данного увеличения отражается в составе добавочного капитала;

- если имеет место уменьшение балансовой стоимости НМА (уценка), то сумма данного снижения относится на финансовый результат от прочих видов деятельности в составе прочих расходов;

- если сумма дооценки НМА равна сумме уценки, которая была осуществлена в предыдущие периоды – дооценка отражается в составе прочих доходов организации и относится на финансовый результат;

- сумма уценки объекта НМА может быть отнесена на уменьшение добавочного капитала, если она осуществляется за счет ранее начисленных сумм дооценки НМА (в предыдущие периоды). При этом превышение суммы уценки над суммой ранее отраженной в учете суммы дооценки отражается в составе прочих расходов организации.

При выбытии объектов НМА сумма дооценки отражается корреспонденцией по счетам «Добавочный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Также следует отметить, что результаты переоценки объектов НМА, проведенной на конец отчетного года, должны быть отражены в бухгалтерском учете организации обособленно. Проверка объектов НМА на обесценение может быть проведена с учетом требований международных стандартов финансовой отчетности [2].

Подтверждение рыночной стоимости для организации тоже является не простой задачей. В организациях сотрудники, способные осуществить переоценку НМА и решить вопросы, связанные с обесценением, как правило, отсутствуют, или имеется их острый дефицит. Поэтому при возникновении данных проблем организации вынуждены обращаться к специалистам, владеющими необходимой квалификацией, привлекая их к работе с НМА.

При принятии объектов НМА к учету организация должна установить срок его полезного использования. Погашение первоначальной стоимости объекта НМА, для которых определен срок полезного использования, осуществляется путем начисления и отражения в учете амортизационных отчислений по объектам НМА. Если же срок полезного использования для объекта НМА не установлен, то амортизационные отчисления по нему не осуществляются.

Срок полезного использования объектов НМА устанавливается в месяцах и представляет собой период, в течение которого организация планирует использовать объект с целью получения экономической выгоды в коммерческой организации, либо для некоммерческих целей, если объект находится на учете в некоммерческой организации. Кроме того, для отдельных объектов НМА возможно установление срока полезного использования в зависимости от определенного натурального показателя (продукции, объема выполняемых работ), который планируется к получению в результате использования нематериального актива.

Следует отметить, что в отношении отдельных видов нематериальных активов достоверное определение срока полезного использования не представляется возможным. В качестве примера НМА данного типа выступают некоторые бренды. В данном случае объект НМА принимается к учету в качестве объекта с неопределенным сроком полезного использования.

Срок полезного использования объектов НМА может устанавливаться одним из следующих способов:

- исходя из срока действия исключительных прав организации на конкретный объект НМА, периода контроля организации за данным видом НМА;
- исходя из ожидаемого срока использования нематериального актива, в течение которого организация планирует получение экономических выгод от него [2].

В соответствии с правилами ФСБУ в обязательном порядке организации обязаны ежегодно производить проверку сроков полезного использования и способов начисления амортизации по всем своим нематериальным активам. Сумма ежемесячных амортизационных отчислений по объектам НМА зависит от выбранного организацией способа начисления амортизации. При этом может быть использован один из следующих способов начисления амортизации:

- линейный способ – в данном случае нематериальный актив амортизируется равномерно в течение срока полезного использования. Сумма ежемесячной амортизации рассчитывается исходя из первоначальной стоимости НМА и срока полезного использования в месяцах;
- метод уменьшаемого остатка – в данном случае базой для расчета амортизационных отчислений выступает остаточная или текущая стоимость объекта НМА, которая умножается на дробь, в числителе которой коэффициент (величина данного коэффициента не может быть больше трех), а в знаменателе оставшийся срок полезного использования НМА. Метод относится к ускоренным способам начисления амортизации нематериальных активов;
- метод начисления амортизации НМА пропорционально объему продукции (работ, услуг) – в данном случае базой для начисления амортизации выступает натуральный

показатель объема продукции (работ, услуг), который соотносится с планируемой величиной объема продукции (работ, услуг) за полный период использования объекта НМА.

Выбор метода начисления амортизации осуществляется организацией самостоятельно, при этом учитывается ожидаемое поступление будущих экономических выгод от использования объекта НМА. Если расчет ожидаемого поступления данных выгод не может быть признан надежным, то в качестве метода начисления амортизации объектов НМА выбирается линейный способ. Начисление амортизационных отчислений по объектам НМА начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем, когда объект НМА был принят к учету (введен в эксплуатацию). Начисление амортизации осуществляется до момента полного погашения первоначальной стоимости объекта НМА. При этом приостановка начисления амортизационных отчислений до полного погашения стоимости объекта НМА законодательством не предусмотрена и не зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности в отчетном периоде, за исключением случаев их выбытия. Начисление амортизации по объектам НМА заканчивается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости нематериального актива или его выбытия. Проводка по амортизации НМА делается в том же периоде, когда данные отчисления были начислены [2].

Состав нематериальных активов в целях налогообложения регламентируется налоговым законодательством, в частности п. 3 ст. 257 гл. 25 НК РФ. В соответствии с данным нормативным правовым актом к нематериальным активам в налоговом учете относятся исключительные права на изобретение промышленный образец, полезную модель; на использование программы для ЭВМ, базы данных; на использование топологии интегральных микросхем; на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование; на селекционные достижения; владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта; на аудиовизуальные произведения» [8].

Правила бухгалтерского учета и налогового учета различны. Ключевым моментом в определении объектов НМА в целях налогообложения прибыли является понятие «исключительное право», что должным образом в правовом плане каждая организация должна закрепить за собой.

Выводы. В настоящее время организации, создавая и используя объекты интеллектуальной собственности, должны отдавать себе отчет в том, что главное требование законодателя создания в учете полной и достоверной информации о своей деятельности гораздо масштабнее, чем только соблюдение правил бухгалтерского учета.

Рассмотренные в данной статье аспекты учета нематериальных активов оставляют для специалистов достаточно много вопросов, решение которых необходимо для организаций.

В настоящее время на государственном уровне на основе международных стандартов финансовой отчетности разработан проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Нематериальные активы». Его необходимо основательно осмыслить, прежде чем применять в практической деятельности.

От специалистов, кроме специальной компетенции вести грамотный учет объектов интеллектуальной собственности требуется не только наличие правовой и экономической компетенции, но и развитие собственной эрудиции

В бухгалтерском учете организаций объекты НМА являются более сложными и интересными. Работа с ними приводит к необходимости соответствующих специалистов совершенствовать свои знания на более новом качественном уровне для применения их в реальной хозяйственной жизни [9]. Задача усложняется тем, что «особо важными

характеристиками современного специалиста представляются такие, как: соответствие направления профессиональной подготовки занимаемой должности, карьерный рост, мнение работодателя о качестве подготовки работника, уровень и сроки постоянного повышения его квалификации. Цифровизация экономики определяет новые условия для реализации экономических интересов граждан, предприятий и государства на основе «цифровых» конкурентных преимуществ» [10, с. 26].

Список использованных источников

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18 декабря 2006 года № 230-ФЗ. Принят Государственной Думой 24 ноября 2006 года. Одобрен Советом Федерации 8 декабря 2006 года (в ред. Федеральных законов от 01.12.2007 № 318-ФЗ, от 30.06.2008 № 104-ФЗ, от 08.11.2008 № 201-ФЗ).
2. 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).
3. Приказ Минфина России от 19.11.2002 N 115н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02" (Зарегистрировано в Минюсте России 11.12.2002 N 4022).
4. Приказ Минфина России от 10.12.2002 N 126н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02" (Зарегистрировано в Минюсте России 27.12.2002 N 4085).
5. <Информация> Минфина РФ N ПЗ-8/2011 "О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства".
6. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790).
7. "Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 30.10.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2019)
8. Налоговый кодекс РФ: Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Принят Государственной Думой 16 июля 1998 года. Одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 года.
9. Программа "Цифровая экономика Российской Федерации" Утверждена распоряжением Правительства Российской Федерации от 28 июля 2017 г. № 1632-р.
10. Развитие экономики и менеджмента в условиях цифровизации: сборник трудов научно-практической конференции с международным участием / под ред. д-ра экон. наук, проф. А.В.Бабкина. – СПб: ПОЛИТЕХ-ПРЕСС, 2018. – 435 с.

Статья поступила в редакцию 28 марта 2019 года

SOME TOPICAL ASPECTS TO TAKE INTO ACCOUNT THE OBJECTS OF THE INTELLECTUAL PROPERTY IN THE RUSSIAN FEDERATION

L. D. Alekseeva

PhD, Associate Professor,
Saint-Petersburg national research University
of information technologies, mechanics and optics
Saint Petersburg, Russian Federation

The article describes the most relevant aspects of the treatment of intangible assets of business entities within the scope of their activities is currently not having proper reflection in normative documents, which should be on the basis of accounting objects of their intellectual property.

Keywords: *accounting, intellectual property, the provisions of Russian and international standards.*

References

1. The Civil Code of the Russian Federation (part four) from December 18, 2006 year no. 230-FZ. Adopted by the State Duma November 24, 2006 year. Approved by the Federation Council December 8, 2006 year (as amended by the federal laws from 01.12.2007 No. 318-FZ dated 30.06.2008 No. 104-FZ on 08.11.2008 No. 201-FZ).
2. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 27.12.2007 N 153 n-m (ed. by 16.05.2016) "on approval of the regulations on accounting of intangible assets accounting" (COA 14/2007) "(registered with the Ministry of Justice of Russia 23.01.2008 N 10975).
3. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 19.11.2002 N 115 n. (ed. by 16.05.2016) "on approval of the regulations on accounting, accounting for expenditure on research, development and technological work" MODU 17/02 "(registered with the Ministry of Justice of Russia cases N 4022).
4. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 10.12.2002 N 126 n. (ed. by 06.04.2015) "on approval of the regulations on accounting" accounting for investments ", MODU" 19/02 (registered with the Ministry of Justice of Russia 27.12.2002 N 4085).
5. The Ministry of Finance of RUSSIAN FEDERATION N PZ-8/2011 "on the formation of accounting and disclosure in the financial statements of the organization information on innovations and modernization of production."
6. The order of the Ministry of Finance of 06.05.1999 N 33 n. (ed. by 06.04.2015) "on approval of the regulations on accounting" expenses of the Organization "MODU 10/99" (reg. with the Ministry of Justice of Russia 31.05.1999 N 1790).
7. "international financial reporting standard IAS 38" intangible assets "(entered into force on the territory of the Russian Federation by the order of Ministry of Finance of the Russian Federation from 28.12.2015 N 217) (ed. from 30.10.2018) (ALT. and Add., buy-in force since 01.01.2019)
8. Tax code of the Russian Federation: Federal law of 31.07.1998 # 146-FZ. The State Duma adopted July 16, 1998 year. Approved by the Federation Council July 17, 1998 year.
9. The digital economy of the Russian Federation approved by Decree of the Government of the Russian Federation of 28 and.
10. Development of economy and management in the context of digitalization: proceedings of the scientific-practical Conference with international participation. Dr. Econ. Sciences, Prof. A.V. Babkin. -Spb: POLYTECHNIC press, 2018. – 435 p.