

НМА ДЛЯ РУКОВОДИТЕЛЕЙ

ГОРЯЧИХ Е.В.
БУЗМАКОВА Е.Л.



- [1](#) НПА, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ВОПРОСЫ ПРАВОВЫХ ОСНОВ И УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ
- [2](#) НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ
- [3](#) ПРИЗНАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОГЛАСНО МСФО (IAS) 38
- [4](#) ПРИЗНАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОГЛАСНО ПБУ 14/2007
- [5](#) ПРИМЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ КРИТЕРИЕВ ПРИЗНАНИЯ НМА
- [6](#) ФОРМИРОВАНИЕ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ПРИОБРЕТЕННЫХ СОЗДАНЫХ НМА
- [7](#) ПОСЛЕДУЮЩИЕ ЗАТРАТЫ НА НМА
- [8](#) МЕТОДЫ ПЕРЕОЦЕНКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ
- [9](#) ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА
- [10](#) ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ НМА
- [11](#) НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ
- [12](#) НИОКР

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ АКТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ВОПРОСЫ ПРАВОВЫХ ОСНОВ И УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации регулируются частью 4 Гражданского кодекса РФ.

Порядок признания и учета интеллектуальной собственности регламентируются в зависимости от применяемой системы учета – российских стандартов или международных.

Нормативно-правовые акты по учету нематериальных активов, согласно международным стандартам финансовой отчетности (МСФО):

– IAS 38 «НМА»

Если объект соответствует критериям стандартов, указанных ниже, то это не НМА, а другой объект, он формирует данные по другим элементам отчетности (например, НМА для продажи будет реклассифицирован в запасы и будет уже оборотным активом).

– IAS 2 «Запасы» – НМА, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности

– IAS 12 «Налоги на прибыль» – ОНА

– IFRS 16 «Аренда» – Договора аренды НМА

– IAS 19 «Вознаграждения работникам» – Активы, возникающие в связи с вознаграждениями работников

– IAS 32 «Финансовые инструменты»

– IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность»

– IAS 27 «Отдельная финансовая отчетность»

– IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия финансовые активы»

– IFRS 3 «Объединение бизнесов» – гудвилл, приобретенный при объединении бизнесов

– IFRS 4 «Договоры страхования» – Отложенные активизационные затраты и НМА, возникающие из основанных на договоре прав страховщика по договорам страхования

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ АКТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ВОПРОСЫ ПРАВОВЫХ ОСНОВ И УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нормативно-правовые акты по учету нематериальных активов, согласно российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ):

- ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»
- ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» – НИОКР, результаты которых не оформлены в соответствии с законодательством (не подтверждены документально исключительные права)

При использовании в учете того или иного нормативно-правового акта следует помнить, что согласно п. 7, 7.1. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» в случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то **организация разрабатывает соответствующий способ** исходя из требований законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, основываясь, в первую очередь, на положениях международных стандартов финансовой отчетности.

Кроме того, субъекты малого предпринимательства (МП) вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета (ч. 4, 5 ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"), а именно:

- малые предприятия, бухгалтерская отчетность которых не подлежит обязательному аудиту;
- некоммерческие организации (за некоторыми исключениями);
- организации – участники проекта "Сколково".

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ АКТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ВОПРОСЫ ПРАВОВЫХ ОСНОВ И УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

К субъектам МП относятся только организации и ИП, включенные в единый реестр малого и среднего предпринимательства, который ведет ФНС РФ. Критерии отнесения организаций и ИП к субъектам МП установлены Федеральным законом от 24.07.2007 N 209-ФЗ.

МП могут не применять отдельные положения некоторых ПБУ. Желающие воспользоваться правом освобождения от применения тех или иных норм ПБУ должны отразить это в учетной политике для целей бухгалтерского учета. Они вправе:

- признавать расходы на приобретение (создание) нематериальных активов в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления (п. 3.1 ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов");
- списывать расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам на расходы по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления (п. 14 ПБУ 17/02).



Нематериальные ресурсы – это немонетарные ресурсы, которые не имеют материальной формы и контролируются предприятием с целью использования для производства, торговли, административных нужд или предоставления в аренду другим юридическим или физическим лицам.

По природе своего происхождения нематериальные ресурсы возникают или благодаря новым, уникальным знаниям в любой форме, либо через редкость ресурсов (естественное или организованную). В обоих этих случаях недостаточность ресурсов (вследствие уникальности или наличия в ограниченном количестве) способствует появлению ренты. Использование таких ресурсов или делает их владельцев единственным производителем определенной продукции или обеспечивает уменьшение затрат против других производителей.

К **нематериальным ресурсам** относятся те ресурсы, которые не имеют под собой материальной основы, но способны приносить прибыль или пользу предприятию (фирме) достаточно длительное время. Основной особенностью таких ресурсов является отсутствие возможности определить общий конкретный размер пользы, которую они приносят.

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ

Примеры нематериальных ресурсов:

Научные и технические знания	Проектирование и внедрение новых процессов и систем	Лицензии	Интеллектуальная собственность	Знания о рынке
Торговая марка	Компьютерное ПО	Патенты	Авторские права	Кинофильм
Клиентская база	Права обслуживания ипотеки	Лицензии на рыболовство	Импортные квоты	Франшизы
Отношения с клиентами и поставщиками	Доля рынка	Технологии	Новые производственные процессы	иные нематериальные ресурсы

Не все из перечисленных нематериальных ресурсов могут соответствовать определению нематериального актива для целей бухгалтерского учета, и не все находят своё отражение в бухгалтерском балансе.

ПРИЗНАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОГЛАСНО МСФО (IAS) 38

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЙ АКТИВ (НМА) – это идентифицируемый немонетарный ресурс, не имеющий физической формы.

ИДЕНТИФИЦИРУЕМОСТЬ

БУДУЩИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ВЫГОДЫ

КОНТРОЛЬ

**НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ
АКТИВЫ**

ПРИЗНАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОГЛАСНО МСФО (IAS) 38

«НЕ ИМЕЮЩИЙ ФИЗИЧЕСКОЙ ФОРМЫ»

Нематериальные активы не имеют физической формы. При этом некоторые нематериальные активы содержатся на физическом носителе, таком как компакт-диск (в случае компьютерного программного обеспечения), в юридической документации (в случае лицензии или патента), а также модель, образец, диск, флэш-карта, пленка, бумажный носитель. При определении того, учитывается ли актив, включающий как нематериальные, так и материальные элементы, в качестве основных средств или как НМА, компания оценивает, какой элемент является более значимым.

Например:

- программное обеспечение для автомобиля, который не может работать без этого программного обеспечения, является неотъемлемой частью автомобиля и учитывается в составе основного средства.
- операционная система компьютера. Однако, когда программное обеспечение не является неотъемлемой частью соответствующего оборудования, такое программное обеспечение рассматривается как нематериальный актив.
- в результате научно-исследовательских разработок могут быть получены прототип или модель нового изделия, которые имеют материальную форму. Но сам по себе прототип или модель вторичны по отношению к знанию, которое является основным результатом этих работ, а знание — нематериально.

ПРИЗНАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОГЛАСНО МСФО (IAS) 38

«ИДЕНТИФИЦИРУЕМОСТЬ»

Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:

- является отделяемым, т. е. может быть отсоединен или отделен и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли компания так поступить; или
- является результатом договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от предприятия или от других прав и обязательств.

В некоторых случаях расходы, понесенные компанией для получения будущих экономических выгод, не приводят к созданию нематериального актива, который соответствует критериям признания МСФО 38.

Такие расходы часто описываются как создание гудвилла внутри компании.

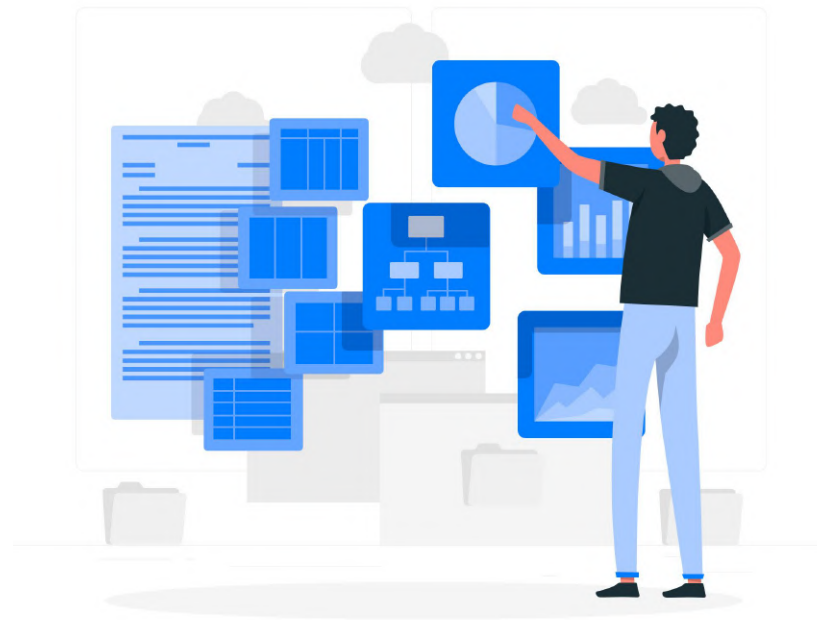
Внутренне созданный гудвилл не соответствует определению нематериального актива, поскольку он не является идентифицируемым ресурсом (т.е. он не является отделимым и не возникает в результате договорных или других законных прав), контролируемых компанией, и его стоимость не может быть надежно оценена.

ПРИЗНАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОГЛАСНО МСФО (IAS) 38

«КОНТРОЛЬ»

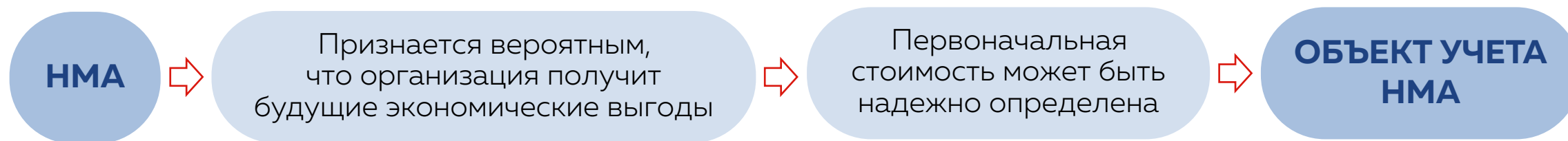
Согласно п. 13, МСФО 38 Компания контролирует актив, если обладает правом на получение будущих экономических выгод.

Контроль над активом относится к способности определять способ его использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Контроль включает в себя способность препятствовать определению способа использования и получению выгод от актива другими организациями.



ПРИЗНАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОГЛАСНО МСФО (IAS) 38

Не все НМА могут быть приняты к учету. Для признания НМА в учете организация должна продемонстрировать, что НМА отвечает критериям признания.



«БУДУЩИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ВЫГОДЫ»

Будущие экономические выгоды, вытекающие из нематериального актива, могут включать выручку от реализации продукции или услуг, полученных с помощью НМА, экономию затрат или другие выгоды, связанные с использованием актива компанией.

«ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ СТОИМОСТЬ МОЖЕТ БЫТЬ НАДЕЖНО ОПРЕДЕЛЕНА»

Нематериальный актив первоначально оценивается по первоначальной стоимости.

Важно! Капитализация собственных расходов компаний на рекламу, на создание брендов, на укрепление отношений с клиентами прямо запрещена этим стандартом.

ПРИЗНАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОГЛАСНО МСФО (IAS) 38

Таким образом, чтобы признать нематериальный ресурс активом в бухгалтерской балансе, нужно проверить выполнение критериев:

1

немонетарный
(не имеющий физической формы)

2

идентифицируемый

3

контролируется компанией

4

вероятен приток экономических
выгод в будущем

5

себестоимость может быть
надежно оценена



ПРИЗНАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОГЛАСНО ПБУ 14/2007

Объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве НМА, если выполняются следующие условия:

А) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем.

Это условие выполняется, если объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации

Б) организация осуществляет контроль над объектом.

Это означает, что организация имеет право на получение экономических выгод от использования объекта, причем доступ иных лиц к таким экономическим выгодам ограничен (в частности, есть охранные или иные документы, подтверждающие существование самого актива и права организации на него: патенты, свидетельства, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и т.п.);

В) имеется возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

Г) объект предназначен для использования в течение длительного времени;

Длительным является срок полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

Д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

Е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

Ж) у объекта отсутствует материально-вещественная форма.

ПРИЗНАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОГЛАСНО ПБУ 14/2007

В составе НМА учитывается также положительная деловая репутация, возникшая при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части) (п. 4 ПБУ 14/2007).

ПБУ 14/2007 для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве НМА не устанавливает требования по стоимости НМА: она может быть любой.

Важно! Для признания НМА в налоговом учете установлен стоимостной критерий в размере минимум 100.000 руб.

Во избежание путаницы, необходимо обозначить часть ресурсов, которые часто относят к нематериальным активам, однако таковыми НЕ являются:

репутация компании, сформировавшаяся в результате деятельности

коллектив фирмы, а также затраты выделенные на его обучение

клиенты фирмы, постоянные покупатели и т.д.

рекламные затраты, названия корпоративных газет, журналов

ПРИЗНАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОГЛАСНО ПБУ 14/2007

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НМА		КВАЛИФИКАЦИЯ ПЕРСОНАЛА	КЛИЕНТСКАЯ БАЗА	ГУДВИЛЛ, СОЗДАННЫЙ ВНУТРИ ОРГАНИЗАЦИИ
ИДЕНТИФИЦИРУЕМОСТЬ	Отделимость	✓	✓	Нет
	В результате договорных и иных прав	✓	✓	Нет
КОНТРОЛЬ	Право на получение будущих эконом. выгод	Нет достаточного контроля	Отсутствие юридических прав на защиту отношений с клиентами и поддержания их лояльности	✓
	Ограничение доступа других лиц к ресурсу	Организация может ожидать, что персонал продолжит предоставлять свои навыки в распоряжение организации	Нет	✓
БУДУЩИЕ ЭКОНОМИЧ. ВЫГОДЫ	Выручка от продажи	✓	✓	✓
	Снижение затрат	✓	—	✓
ИТОГО		Нет	Нет	Нет

ПРИЗНАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОГЛАСНО ПБУ 14/2007

В случае, если объект не может быть принят к учету в качестве НМА, расходы на его приобретение, создание признаются расходами в момент их совершения.

В случае несоответствия критериям признания НМА какого-либо объекта полностью или частично, можно рассмотреть в каждом конкретном случае иные способы его учета и отражения в отчетности (например, признание расходами на НИОКР, ведение забалансового учета, признание РБП, признание, может быть даже, спецоснасткой и т.п.). Так как в реальности могут возникать такие объекты, которые пока в российском (или даже международном) учете не регламентированы. И вот тут как раз вступает в силу правило п. 7.1 ПБУ 1/2008, когда организация вправе сама установить порядок учета.

Если затраты соответствуют условиям признания определенного актива, установленным нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету (Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, и др.), то они отражаются в бухгалтерском балансе в составе этого актива и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости этого актива.

В ином случае такие затраты отражаются в бухгалтерском балансе как расходы будущих периодов (РБП) и подлежат списанию путем их обоснованного распределения между отчетными периодами в порядке, установленном организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.), в течение периода, к которому они относятся.

ПРИЗНАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОГЛАСНО ПБУ 14/2007

Примеры РБП:

вознаграждение банка за выдачу
банковской гарантии

плата за право аренды
земельного участка

разовый (паушальный) платеж за право
пользования результатами
интеллектуальной деятельности
и средствами индивидуализации

затраты на лицензионное ПО



ПРИМЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ КРИТЕРИЕВ ПРИЗНАНИЯ НМА

ПРИМЕР 1. ПРИОБРЕТЕННАЯ ТОРГОВАЯ МАРКА.

Компания владеет торговой маркой, приобретенной у конкурента. Торговая марка юридически защищена путем регистрации в местном правительстве.

Название бренда (товарный знак, товарная марка) является нематериальным активом компании.

Это **неденежный актив** (т.е. он не является активом к получению в фиксированной или определяемой сумме денег) и он не имеет физической формы (это юр. право).

Контроль подтверждается юридической защитой.

Идентифицируемость подтверждается правовой защитой через регистрацию и возможностью продажи (то есть актив является отделимым).

Компания приобрела торговую марку в расчете **на увеличение будущих доходов за счет продажи** продукции и за счет того, что конкуренты не будут продавать такую продукцию (будущие экономические выгоды).

Приобретенная торговая марка признается в балансе как нематериальный актив



ПРИМЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ КРИТЕРИЕВ ПРИЗНАНИЯ НМА

ПРИМЕР 2. ФРАНШИЗА

Компания имеет эксклюзивную лицензию на пять лет на управление отделениями быстрого питания в определенной юрисдикции по договору франшизы.

Франшиза – это нематериальный актив, она **не имеет физической формы** (т.к. это право) и поддается идентификации (т.к. она возникает из договорного права).

Согласно договору эксклюзивное право на деятельность в конкретной юрисдикции предоставлено на пять лет, в течение которых компания **будет получать экономические выгоды** от продаж под известным брендом.

Контроль над будущими экономическими выгодами подтверждается наличием юридической защиты и тем, что лицензия является эксклюзивной (никто другой не может организовать точки быстрого питания под этим брендом в этой юрисдикции).



ПРИМЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ КРИТЕРИЕВ ПРИЗНАНИЯ НМА

ПРИМЕР 3. ПРАВА НА ФИЛЬМЫ И ЗВУКОЗАПИСИ

Компания владеет эксклюзивными правами на аудиовизуальные материалы — фильмы и звукозаписи, которые защищены юридически. Лицензии на использование фильмов и аудиозаписей компания предоставляет своим клиентам.

Цифровой аудиовизуальный материал представляет собой нематериальный актив.

Этот актив:

неденежный, поскольку он не является ни валютой, ни активом к получению в фиксированной или определяемой сумме денег

не имеет физической формы — ценность физического актива, на котором хранятся аудиовизуальные материалы (например, DVD, компьютерный жесткий диск), не значительна по сравнению с ценностью фильма или звукозаписи

идентифицируемый, так как является отделимым, что подтверждается возможностью компании лицензировать этот актив для других

контроль подтверждается юридической защитой и возможностью компании лицензировать этот актив с целью получения экономических выгод в форме лицензионных платежей

будущие экономические выгоды — выплаты по лицензии



ПРИМЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ КРИТЕРИЕВ ПРИЗНАНИЯ НМА

ПРИМЕР 4. ПРАВА РЕГИСТРАЦИИ ИГРОКОВ ФУТБОЛЬНОГО КЛУБА

Компания-футбольный клуб владеет правами на регистрацию нескольких футбольных игроков, которые она приобрела у других футбольных клубов.

Приобретенные права регистрации игроков отвечают определению нематериального актива, приведенному в МСФО 38.

Это идентифицируемый актив, потому что права на игрока могут быть проданы, т.е. они отделяемы.

Контроль подтверждается юридической защитой данного актива, а экономические выгоды возникают из выручки, которую заработает футбольный клуб на продаже билетов, прав на трансляции матчей, призовых за выступления в футбольных турнирах.

УЕФА разрешает капитализировать в отчетности только приобретенных игроков, эти игроки представляют нематериальные активы (за исключением гудвилла) каждого футбольного клуба.

Стоимость доморощенных игроков (выпускников футбольных академий клубов) и свободных агентов (игроки, за трансфер которых клуб не платил) не капитализируется в бухгалтерском балансе.



ПРИМЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ КРИТЕРИЕВ ПРИЗНАНИЯ НМА

ПРИМЕР ВНУТРЕННЕ-СОЗДАННОГО НМА

ПРИМЕР 5. СЕКРЕТНАЯ ФОРМУЛА

Компания разработала формулу, которую она использует для производства уникального клея. Клей является ведущим продуктом на рынке благодаря своей уникальной смеси химических веществ. Специальная формула известна только двум владельцам-менеджерам компании. Многие конкуренты попытались купить формулу у компании, но никому не удалось это сделать. Формула не защищена патентом или другими способами, но компания приложила все усилия, чтобы держать её в секрете

Формула соответствует определению нематериального актива.

Актив неденежный и не имеет физической формы.

Критерий идентифицируемости выполняется, так как формула может быть продана (т.е. актив делим). Хотя формула не защищена юридическими правами, компания имеет контроль над активом, сохраняя формулу клея в секрете от конкурентов.

Поскольку это внутренне-созданный нематериальный актив, его признание в балансе возможно только при выполнении всех условий, записанных в стандарте МСФО 38.



ПРИМЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ КРИТЕРИЕВ ПРИЗНАНИЯ НМА

ПРИМЕРЫ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, ПРИОБРЕТЕННЫХ ПРИ ОБЪЕДИНЕНИИ БИЗНЕСА

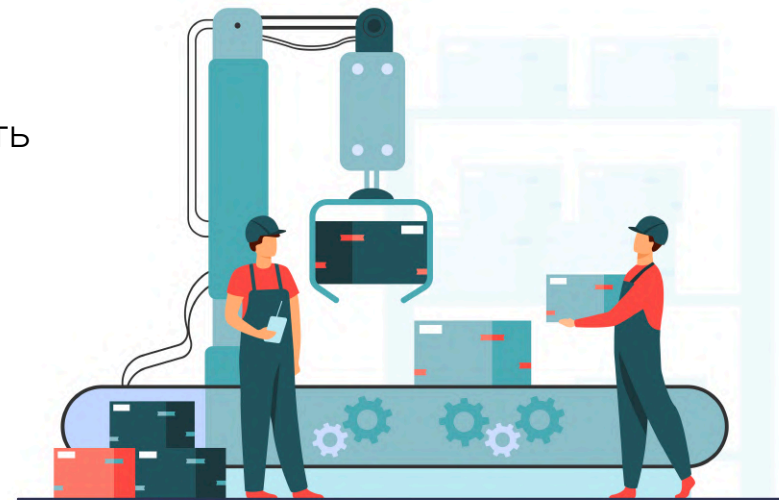
ПРИМЕР 6. ЗАКАЗЫ НА ПРОИЗВОДСТВО

Компания приобрела контролируемую долю в дочерней компании. Дочерняя компания имеет контракты с покупателями на покупку произведенной продукции.

Портфель производственных заказов, приобретенный в результате объединения бизнеса, соответствует правовому критерию наличия контроля (он возникает из договоров с клиентами). Это верно, даже если в договорах с клиентами прописано условие, что заказы на покупку могут быть аннулированы.

Такой НМА признается отдельно от гудвилла в консолидированной отчетности.

Однако в случае, если не существует истории или признаков обменных операций для такого же или аналогичного актива, то его справедливая стоимость не может быть надежно оценена, так как оценка будет зависеть от неизмеримых переменных. В этом случае такой актив не признается.



ПРИМЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ КРИТЕРИЕВ ПРИЗНАНИЯ НМА

ПРИМЕРЫ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, ПРИОБРЕТЕННЫХ ПРИ ОБЪЕДИНЕНИИ БИЗНЕСА

ПРИМЕР 7. НИОКР ПРИ ОБЪЕДИНЕНИИ БИЗНЕСА

Компания Альфа приобрела контроль в дочерней компании Бета. Бета имеет находящийся в процессе осуществления научно-исследовательский проект, который не был отражен в отчетности Беты, так как не были выполнены необходимые условия МСФО 38 для капитализации затрат по проекту. Справедливая стоимость проекта на момент покупки может быть надежно оценена.

Находящийся в процессе осуществления проект в области исследований и разработок, приобретенный при объединении бизнеса, удовлетворяет определению нематериального актива, так как сам факт продажи компании на дату приобретения свидетельствует, что обе стороны ожидают будущие экономические выгоды от данного проекта.

Неопределенность в конечном результате от такого проекта отражается в оценке его справедливой стоимости. Проект может быть отделен от гудвилла (идентифицируемость), компания Альфа способна контролировать поступление будущих экономических выгод от проекта. Поэтому вся стоимость проекта признается как отдельный нематериальный актив.

Для внутренне-создаваемых НМА необходимые для признания критерии считаются выполненными, если такие НМА приобретены в сделке по покупке бизнеса. И если справедливая стоимость такого актива может быть надежно оценена, то он должен быть признан в составе нематериальных активов.

ПРИМЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ КРИТЕРИЕВ ПРИЗНАНИЯ НМА

ПРИМЕРЫ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, ПРИОБРЕТЕННЫХ ПРИ ОБЪЕДИНЕНИИ БИЗНЕСА

ПРИМЕР 8. ПРИОБРЕТЕНИЕ ТОРГОВОЙ МАРКИ ПРИ ОБЪЕДИНЕНИИ БИЗНЕСА

Предприятие приобрело ряд связанных с маркетингом активов (торговые марки) при объединении бизнеса.

Когда торговая марка защищена юридически (например, путем регистрации в государственных учреждениях) и приобретена в результате покупки бизнеса, торговая марка является нематериальным активом.

Она признается в качестве НМА в консолидированной финансовой отчетности, если её стоимость может быть надежно оценена (есть история или признаки обменных операций для аналогичных активов).



ПРИМЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ КРИТЕРИЕВ ПРИЗНАНИЯ НМА

ПРИМЕРЫ РЕСУРСОВ, КОТОРЫЕ НЕ ПРИЗНАЮТСЯ В КАЧЕСТВЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ

ПРИМЕР 9. КВОТЫ НА ВЫЛОВ РЫБЫ, УДЕРЖИВАЕМЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ

Компания, которая торгует передаваемыми лицензиями на рыбную ловлю, приобрела 1000 лицензий, каждая из которых дает право владельцу выловить одну тонну рыбы в водах указанной юрисдикции. Компания не владеет рыболовным флотом и не собирается ловить рыбу. Она рекламирует лицензии для продажи по цене, установленной таким образом, чтобы получить 40-процентную маржу валовой прибыли.

Хотя каждая лицензия удовлетворяет определению нематериального актива, эти лицензии не классифицируются как нематериальные активы компании. Лицензии представляют собой товарно-материальные запасы предприятия, так как они являются активами, удерживаемыми для продажи в ходе обычной деятельности.



ПРИМЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ КРИТЕРИЕВ ПРИЗНАНИЯ НМА

ПРИМЕРЫ РЕСУРСОВ, КОТОРЫЕ НЕ ПРИЗНАЮТСЯ В КАЧЕСТВЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ

ПРИМЕР 10. ВНУТРЕННЕ-СОЗДАННЫЙ СПИСОК КЛИЕНТОВ

Благодаря приложенным усилиям на построение отношений с клиентами (например, с помощью рекламы) компания ожидает, что её клиенты будут и далее покупать продукцию компании. Контрактов с этими клиентами нет.

В отсутствие юридических прав для защиты отношений компании со своими клиентами у компании обычно недостаточно контроля над ожидаемыми экономическими выгодами от таких отношений с клиентами.

Внутренне-созданные списки клиентов не соответствуют определению нематериального актива и не могут быть признаны в балансе, но приобретенные списки клиентов могут претендовать на признание.



ПРИМЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ КРИТЕРИЕВ ПРИЗНАНИЯ НМА

ПРИМЕРЫ РЕСУРСОВ, КОТОРЫЕ НЕ ПРИЗНАЮТСЯ В КАЧЕСТВЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ

ПРИМЕР 11. ВНУТРЕННЕ-СОЗДАННЫЙ БРЕНД

Компания имеет успешный бренд, который позволяет ей взимать премию за свои товары. Компания продолжает тратить значительные суммы на поддержание и дальнейшее развитие бренда (например, спонсируя местные спортивные мероприятия, спонсируя отдельные культурные мероприятия и рекламируя бренд).

Расходы, понесенные при разработке бренда, не соответствуют критериям признания согласно МСФО (IAS) 38.

Расходы на спонсорство и рекламу не признаются в качестве нематериального актива. Их нельзя отличить от затрат, связанных с развитием бизнеса в целом.

Затраты признаются в качестве расходов в том периоде, в котором они понесены.



ПРИМЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ КРИТЕРИЕВ ПРИЗНАНИЯ НМА

ПРИМЕРЫ РЕСУРСОВ, КОТОРЫЕ НЕ ПРИЗНАЮТСЯ В КАЧЕСТВЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ

ПРИМЕР 12. ПРАВА НА ВОДУ

Группа приобрела квоты на приобретение воды в рамках объединения бизнеса. Эти квоты обладают чрезвычайной ценностью для производителей, работающих в этой юрисдикции, потому что без этих квот компании не могут приобретать воду для производственного процесса. Местные власти предоставляют квоты на фиксированные периоды времени (обычно 10 лет), не требуя практически никакой оплаты, но количество квот ограничено. Возобновление квот по истечении срока действия гарантировано при небольших или нулевых расходах на продление. Квоты не могут быть проданы, кроме как в рамках продажи бизнеса в целом, поэтому на них не существует вторичного рынка. Если производитель передает квоты в местный орган власти, ему запрещается повторная заявка на приобретение квот на воду.

Компания перестанет существовать, если у нее не будет квот на воду. Эти юридически оформленные права (квоты) нельзя отделить от бизнеса в целом. Таким образом, квоты на воду не будут учитываться в качестве отдельного нематериального актива, приобретенного в результате объединения бизнеса, поскольку их справедливая стоимость не может быть измерена (нет рынка), и они не могут быть отделены от гудвилла.



ФОРМИРОВАНИЕ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ПРИОБРЕТЕННЫХ СОЗДАННЫХ НМА

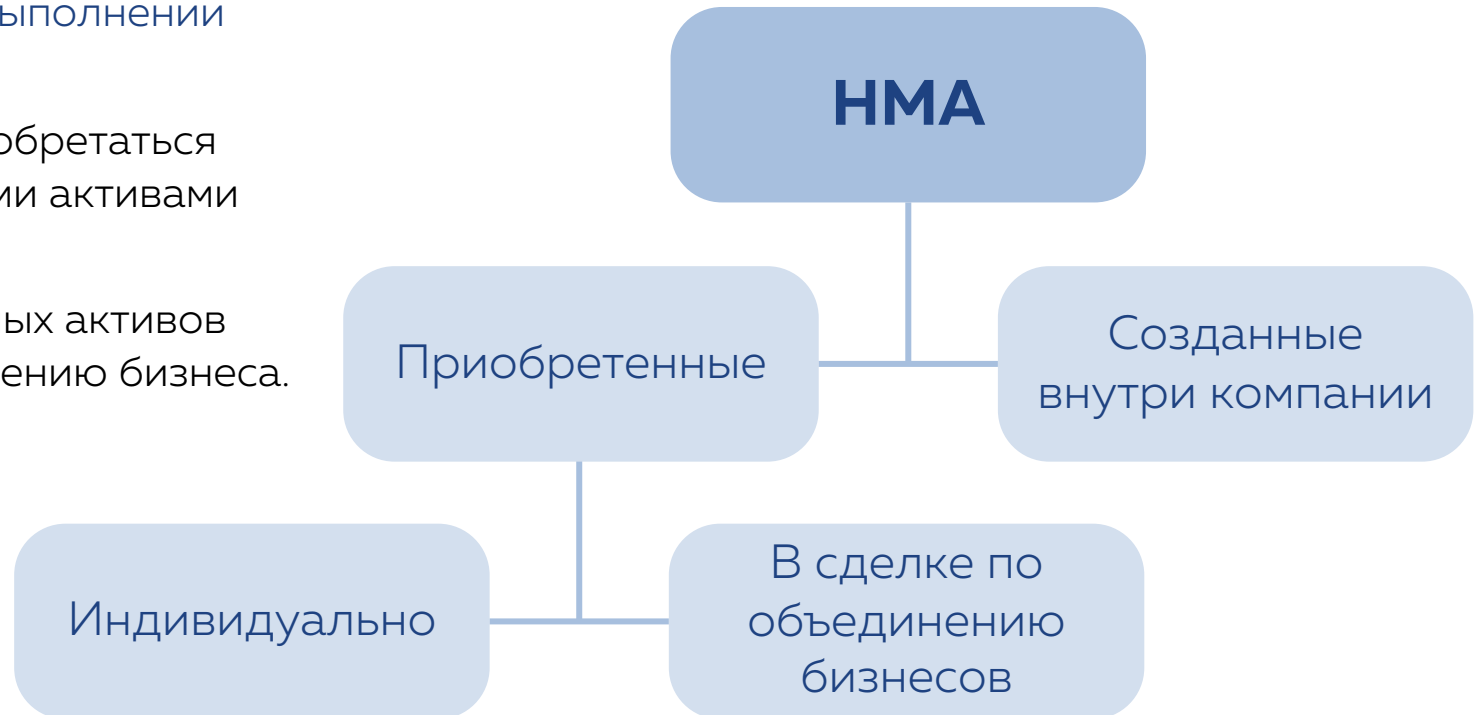
Все нематериальные активы можно разделить на те, которые создаются внутри компании, и приобретенные со стороны.

Приобретенные нематериальные активы.

- имеют историческую стоимость;
- сделка по покупке свидетельствует о выполнении критерия идентифицируемости.

Такие нематериальные активы могут приобретаться как индивидуально, так и вместе с другими активами и обязательствами при покупке бизнеса.

Как правило, большинство нематериальных активов признается именно в сделках по объединению бизнеса.



ФОРМИРОВАНИЕ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ПРИБРЕТЕННЫХ СОЗДАННЫХ НМА

СПОСОБ ПОЛУЧЕНИЯ НМА

Покупка

ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ СТОИМОСТЬ ПО РСБУ

Расходы на приобретение НМА

ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ СТОИМОСТЬ ПО МСФО

- цена покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок и уступок; и
- все затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

Приобретение в рамках
объединения бизнесов

—

справедливая стоимость на дату
приобретения

Создание самой
организацией

Расходы, непосредственно
связанные с создаваемым НМА

сумма затрат, понесенных с даты,
на которую нематериальный актив
впервые стал удовлетворять критериям
признания затраты, непосредственно
связанные с созданием, производством
и подготовкой этого актива
к использованию в соответствии
с намерениями руководства

ФОРМИРОВАНИЕ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ПРИБРЕТЕННЫХ СОЗДАННЫХ НМА

СПОСОБ ПОЛУЧЕНИЯ НМА	ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ СТОИМОСТЬ ПО РСБУ	ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ СТОИМОСТЬ ПО МСФО
В счет вклада в уставный (складочный) капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации	—
Преобразование ГУП(МУП) в ПАО	В порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования	—
По договору дарения	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету	—
По договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией	- по справедливой стоимости - по балансовой стоимости переданного актива
Приобретение за счет государственной субсидии	—	- по справедливой стоимости - по номинальной стоимости

ФОРМИРОВАНИЕ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ПРИБРЕТЕННЫХ СОЗДАННЫХ НМА

РАСХОДЫ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ НМА

ВКЛЮЧАЮТСЯ

- 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 нематериального актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен НМА;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

НЕ ВКЛЮЧАЮТСЯ

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

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

ФОРМИРОВАНИЕ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ПРИОБРЕТЕННЫХ СОЗДАННЫХ НМА

РАСХОДЫ, НЕПОСРЕДСТВЕННО СВЯЗАННЫЕ С СОЗДАВАЕМЫМ НМА

ВКЛЮЧАЮТСЯ

- расходы, включаемые в расходы на приобретение НМА;
- 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;
- возмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен НМА;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением НМА и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

НЕ ВКЛЮЧАЮТСЯ

- возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- общехозяйственные и иные 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 нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

ФОРМИРОВАНИЕ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ПРИОБРЕТЕННЫХ СОЗДАННЫХ НМА

Важно! НМА, создаваемый внутри компании, может быть признан только в момент, когда компания может продемонстрировать:

- Техническую осуществимость завершения создания НМА так, чтобы его можно было использовать или продать.
- Намерение завершить создание НМА и использовать или продать его.
- Способность использовать или продать НМА.
- То, каким образом НМА будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Помимо прочего, компания может продемонстрировать наличие рынка для продукции НМА, или самого НМА, либо, если этот актив предполагается использовать для внутренних целей, может продемонстрировать полезность такого нематериального актива.
- Наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки, использования или продажи НМА.
- Способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки.



ПОСЛЕДУЮЩИЕ ЗАТРАТЫ НА НМА

Последующие затраты на нематериальный актив, произведенные после его покупки или завершения, должны признаваться в качестве расходов по мере их возникновения, за исключением случаев, когда:

- эти затраты позволят нематериальному активу принести компании будущие экономические выгоды сверх первоначально определенных норм;
- эти затраты могут быть надежно оценены и отнесены на актив.

При соблюдении условий последующие затраты включаться в стоимость НМА.

Часто бывает невозможно определить, будут ли последующие затраты усиливать или поддерживать экономические выгоды, поступающие в компанию от нематериального актива. Кроме того, бывает трудно отнести такие затраты непосредственно на какой-то конкретный нематериальный актив, а не на деятельность компании в целом. Только в редких случаях последующие затраты на нематериальный актив приводят к увеличению его балансовой стоимости

Торговые
марки

Титульные
данные

Не удовлетворяют определению
НМА и критериям признания

Затраты по незавершенному
проекту исследований
и разработок, которые
удовлетворяют критериям
признания п. 57 IAS 38

Издательские

Клиентские
базы

Нельзя отнести к конкретному
НМА, а только к бизнесу в целом

Расходы по мере возникновения

Последующие затраты

Увеличение балансовой стоимости НМА

МЕТОДЫ ПЕРЕОЦЕНКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

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

Переоценка нематериальных активов проводится согласно требованиям п. 17 – 19 ПБУ 14/2007.



ПБУ 14/2007 не установлено определения активного рынка ИМА.

МЕТОДЫ ПЕРЕОЦЕНКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Активный рынок представляет собой рынок, на котором операции совершаются на регулярной основе и информация о текущих ценах активного рынка является общедоступной (Письмо Банка России от 29.12.2009 № 186-Т «О Методических рекомендациях «Об оценке финансовых инструментов по текущей (справедливой) стоимости»).

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» по поводу активного рынка НМА содержится следующая информация (п. 78): Применительно к НМА наличие активного рынка представляет собой редкое, но, возможное явление.

Например, в некоторых юрисдикциях может существовать активный рынок

- лицензий на перевозку пассажиров; – лицензий на рыболовство;
- производственных квот, на передачу которых нет ограничений.

Наличие активного рынка исключается, если речь идет

- о торговых марках; – титульных данных газет;
- правах на выпуск музыкальных альбомов и кинофильмов;
- патентах или товарных знаках.

поскольку каждый из перечисленных активов уникален.



МЕТОДЫ ПЕРЕОЦЕНКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Определение рыночной стоимости исключительно по данным активного рынка нематериальных активов следует понимать более широко. Активным рынком может быть и рынок товаров, в которых используются соответствующие объекты НМА, если из заключаемых договоров, например, можно будет определить влияние НМА на конечную стоимость товара.

Обычно определением рыночной стоимости НМА занимаются профессиональные оценщики.

В соответствии со ст.3 Федерального закона от 29.07.1998г. №135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», под рыночной стоимостью объекта оценки понимается наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства, то есть когда:

- одна из сторон сделки не обязана отчуждать объект оценки, а другая сторона не обязана принимать исполнение;
- стороны сделки хорошо осведомлены о предмете сделки и действуют в своих интересах;
- объект оценки представлен на открытом рынке посредством публичной оферты, типичной для аналогичных объектов оценки;
- цена сделки представляет собой разумное вознаграждение за объект оценки и принуждения к совершению сделки в отношении сторон сделки с чьей-либо стороны не было;
- платеж за объект оценки выражен в денежной форме.

МЕТОДЫ ПЕРЕОЦЕНКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки при наличии активного рынка.

При заключении договора на оценку НМА для целей бухгалтерского учета важно указание на использование именно метода активного рынка.

В соответствии со ст.14 закона №135-ФЗ, оценщик имеет право самостоятельно применять методы проведения оценки объекта оценки в соответствии со стандартами оценки.

Оценка производится оценщиком в рамках Федерального стандарта оценки «Оценка нематериальных активов и интеллектуальной собственности» (ФСО №11).

Раздел IV ФСО №11 определяет следующие подходы к оценке НМА:

- доходный подход предусматривает дисконтирование денежных потоков (будущих экономических выгод), генерируемых объектом оценки, или капитализацию годового чистого дохода (выгоды, эффект) от объекта оценки, включая доходы от возможного возмездного предоставления другим лицам доступа к экономическим выгодам от использования объекта оценки;
- затратный подход;
- сравнительный подход..

МЕТОДЫ ПЕРЕОЦЕНКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Именно использование сравнительного подхода к оценке НМА является надлежащим, соответствующим требованиям бухгалтерского законодательства.

Таким образом, указанная в отчете независимого оценщика стоимость НМА, признается рыночной в соответствии с действующим законодательством, но не может быть учтена для целей бухгалтерского учета, если оценка не была произведена с использованием метода активного рынка (сравнительного подхода).

При применении сравнительного подхода к оценке объектов оценки стоимость определяется оценщиком с использованием следующей информации:

- об условиях сделок, а также о предложениях на продажу и покупку объектов-аналогов на рынке по состоянию на дату оценки или по состоянию на дату, предшествующую дате оценки, если по состоянию на дату оценки такая информация доступна;
- о влиянии ценообразующих факторов объектов-аналогов на их рыночную стоимость.

Определение влияния ценообразующих факторов объектов-аналогов на их рыночную стоимость может проводиться с применением ценовых мультипликаторов – расчетных величин, отражающих соотношение между стоимостью объекта-аналога и его ценообразующим параметром при условии доказанной значимости последнего.

В ряде случаев цены предложений объектов-аналогов могут быть обоснованно скорректированы.

МЕТОДЫ ПЕРЕОЦЕНКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Для сравнения объекта оценки с другими объектами, с которыми были совершены сделки или которые представлены на рынке для их совершения, обычно используются следующие сравнения:

- режим предоставленной правовой охраны, включая переданные права и сроки использования интеллектуальной собственности;
- о влиянии ценообразующих факторов объектов-аналогов на их рыночную стоимость.
- изменение цен на нематериальные активы за период с даты совершения сделки с объектом-аналогом до даты проведения оценки;
- отрасль, в которой были или будут использованы нематериальные активы;
- территория, на которую распространяется действие предоставляемых (оцениваемых) прав;
- функциональные, технологические, экономические характеристики выбранных объектов-аналогов, аналогичные соответствующим характеристикам объекта оценки;
- спрос на продукцию, которая может производиться или реализовываться с использованием объекта оценки;
- срок использования объекта оценки, в течение которого объект оценки способен приносить экономические выгоды;
- другие характеристики нематериального актива, влияющие на стоимость.

МЕТОДЫ ПЕРЕОЦЕНКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Проверка НМА на обесценение производится в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности – МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», п. 22 ПБУ 14/2007.

Стандарт МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» предписывает порядок, который должен применяться при учете активов, чтобы их балансовая стоимость не превышала возмещаемую стоимость – стоимость будущих экономических выгод (использование по назначению или продажа), которые компания может получить от данного актива в будущем.

Таким образом, исходя из принципа осмотрительности стоимость активов в балансе не должна быть завышена.



МЕТОДЫ ПЕРЕОЦЕНКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

ОБЩИЕ ПРАВИЛА ПРОВЕРКИ ОБЕСЦЕНЕНИЯ НМА

Любая ситуация, которая приводит к уменьшению будущих поступлений денежных средств от актива, является признаком возможного обесценения актива.

Признаки, свидетельствующие об обесценении НМА подразделяются на внутренние и внешние.

ВНУТРЕННИЕ ПРИЗНАКИ

- моральный;
- компания предполагает ликвидировать актив;
- компания предполагает провести реструктуризацию;
- изменились показатели внутренней отчетности, которые доказывают, что текущие или будущие результаты использования актива хуже, чем ожидаемые изначально.

ВНЕШНИЕ ПРИЗНАКИ

- значительное снижение рыночной стоимости актива;
- существенные изменения в экономических, рыночных и юридических условиях работы компании;
- существенные изменения в технологических процессах производства;
- рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы прибыли на инвестиции повысились и данный рост будет иметь существенные неблагоприятные последствия для ставки дисконтирования, используемой при расчете ценности использования и возмещаемой стоимости актива.

Перечень признаков обесценения не является исчерпывающим. Компания может выявить иные признаки возможного обесценения актива, из-за чего потребуются проведение проверки на обесценение.

МЕТОДЫ ПЕРЕОЦЕНКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

ОСНОВНЫЕ ПРАВИЛА ПРОВЕДЕНИЯ ТЕСТА НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ

Для НМА, генерирующих денежные средства, которые подпадают под действие МСФО 36, компания должна осуществлять обязательный тест на обесценение в конце каждого финансового года. Если компания составляет промежуточную финансовую отчетность – например, квартальную – проверка на наличие признаков обесценения должна осуществляться на каждую отчетную дату.

При наличии признаков обесценения необходим расчет возмещаемой стоимости. Если признаков обесценения не наблюдается, рассчитывать возмещаемую стоимость нет необходимости за исключением нематериальных активов с неограниченным сроком полезного использования.

Нематериальными активами с неограниченным сроком полезной службы являются те, для которых затруднительно установить точную продолжительность периода, в течение которого компания ожидает получать экономические выгоды от данных активов. Нематериальные активы с неограниченным сроком полезной службы не амортизируются, но проверяются на предмет обесценения.

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

1. ИНТЕРНЕТ-САЙТ

Дополнительный нормативно-правовой документ: Разъяснение ПКР (СIC) – 32 "Нематериальные активы – затраты на веб-сайт" (введено в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н).

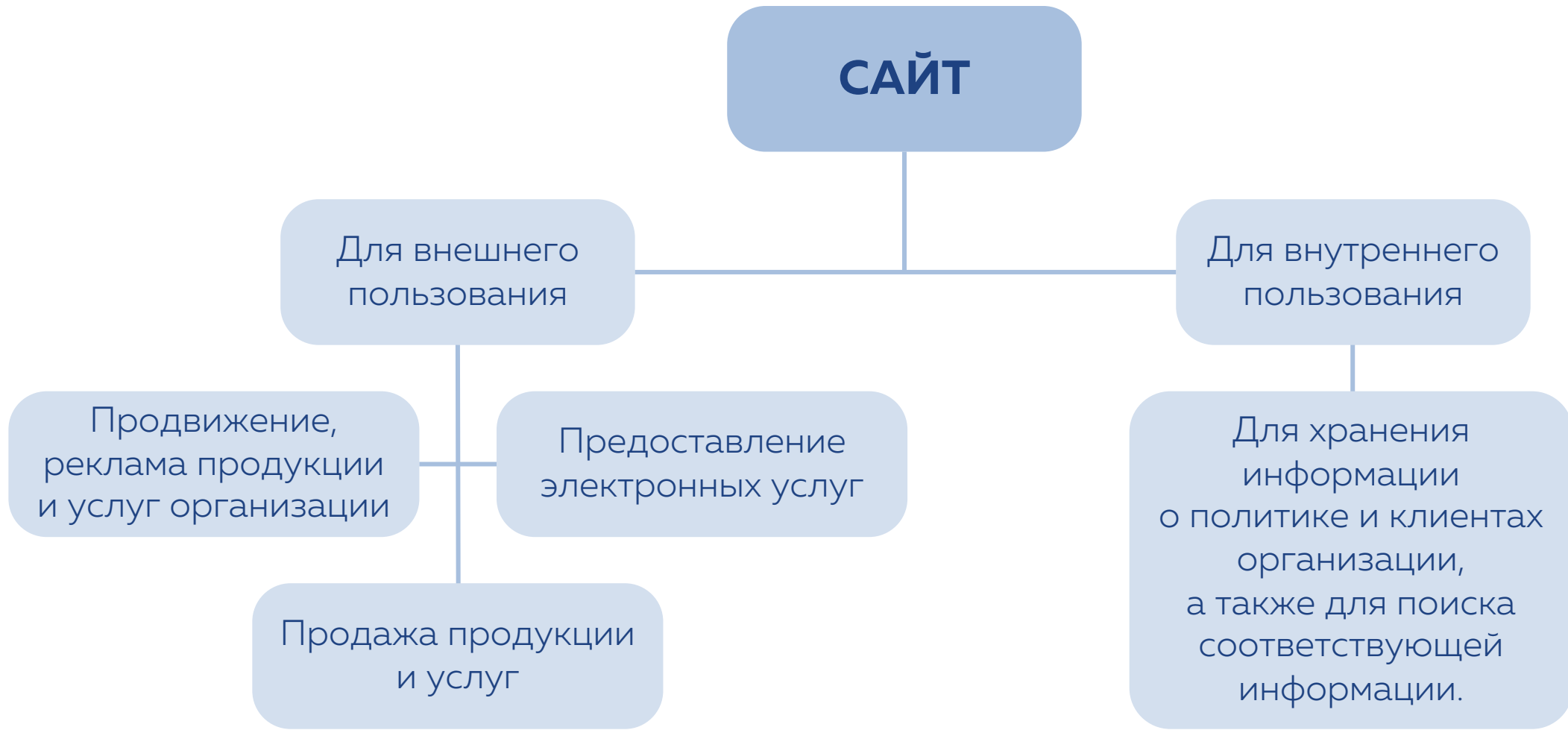
Сайт в Интернет – это совокупность программ для электронных вычислительных машин, доступ к которым обеспечивается посредством информационно-телекоммуникационной сети Интернет по доменным именам и (или) сетевым адресам, позволяющим идентифицировать сайты в Интернете.

Интернет-сайт – это совокупность 2 объектов авторского права: программы, обеспечивающей его функционирование, и графического решения (дизайна). Он считается составным произведением и представляет собой результат творческого труда по подбору или расположению материалов.



ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

1. ИНТЕРНЕТ-САЙТ



ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

1. ИНТЕРНЕТ-САЙТ

К разработке сайта могут привлекаться специализированные компании на основе смешанного договора (с элементами договоров возмездного оказания услуг, подряда, авторского договора). Так, в силу ст. 1255 ГК РФ автору произведения (в том числе составного) принадлежит исключительное право на него.

Автором произведения признается его создатель (гражданин, творческим трудом которого оно создано). Поэтому при заключении договора на создание сайта важно указать в договоре, что исключительные права на сайт передаются Заказчику.

Если произведение возникло в результате выполнения автором служебного задания (сайт создается самой организацией), исключительное право на него по общему правилу принадлежит работодателю.

Как правило, исключительное право принадлежит организации, которая выполняет работы по созданию сайта.



ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

1. ИНТЕРНЕТ-САЙТ

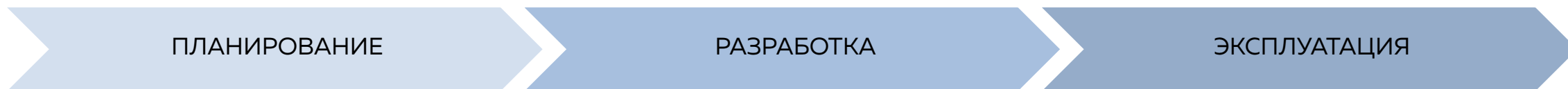
Не каждый сайт является НМА

КРИТЕРИЙ	Продвижение, реклама продукции и услуг организации	Предоставление электронных услуг	Продажа продукции и услуг	Хранение информации о политике и клиентах
Идентифицируемость	+	+	+	+
Контроль	+	+	+	+
Будущие эконом. выгоды	-	+	+	-
НМА	нет	да	да	нет
Признается вероятным, что организация получит будущие эконом. выгоды		+	+	
Первоначальную стоимость надежно определить		+	+	
СПИ более 12 месяцев		+	+	
Не предполагается продажа		+	-	
Принятие к учету в качестве НМА		да	нет	

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

1. ИНТЕРНЕТ-САЙТ

ЭТАПЫ РАЗРАБОТКИ ВЕБ-САЙТА СИЛАМИ ОРГАНИЗАЦИИ И ОТНЕСЕНИЕ ЗАТРАТ К ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ



ПЛАНИРОВАНИЕ

Изучение осуществимости разработки, определение целей и спецификаций, оценку альтернатив и выбор предпочтений. Затраты признаются расходами в момент возникновения.

РАЗРАБОТКА

Разработка программного обеспечения и инфраструктуры. Получение доменного имени, покупка и разработка аппаратного и системного технического обеспечения, установка уже готового программного обеспечения, стресс-тестирование.

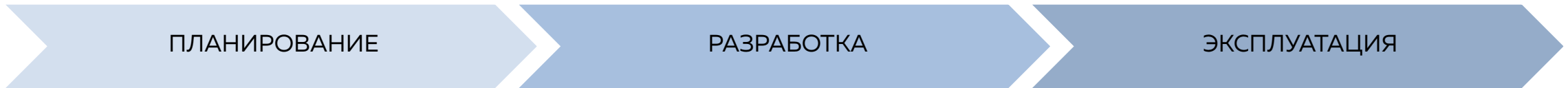
Разработка графического дизайна. Разработка оформления страниц веб-сайта.

Разработка содержания. Создание, покупка, подготовка и загрузка информации на веб-сайт до завершения его разработки. Информация может храниться либо в виде отдельных баз данных, интегрированных с веб-сайтом (или доступных при помощи его), либо на его страницах.

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

1. ИНТЕРНЕТ-САЙТ

ЭТАПЫ РАЗРАБОТКИ ВЕБ-САЙТА СИЛАМИ ОРГАНИЗАЦИИ И ОТНЕСЕНИЕ ЗАТРАТ К ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ



РАЗРАБОТКА

Не включается в себестоимость сайта, является расходом в момент возникновения:

- стоимость содержания, которое предназначено для рекламы и продвижения продукции и услуг;
- затраты на нематериальную статью, которые были первоначально признаны в предшествующей финансовой отчетности в качестве расхода;
- на этапе разработки содержания в той части, которая направлена на рекламу и продвижение продукции и услуг организации, должны признаваться в качестве расходов по мере их возникновения.

ЭКСПЛУАТАЦИЯ

Поддерживает и улучшает программное обеспечение, инфраструктуру, графический дизайн и содержание веб-сайта. Затраты, понесенные на данном этапе, должны признаваться в качестве расходов по мере их возникновения, кроме случаев, когда они отвечают критериям признания.

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

1. ИНТЕРНЕТ-САЙТ

РАСХОДЫ ПО ОПЛАТЕ ДОМЕННОГО ИМЕНИ

Без оплаты доменного имени невозможна работа сайта для извлечения прибыли организации. До оплаты доменного имени сайт не может быть введен в эксплуатацию.

Как правило, доменное имя оплачивается [один раз в год](#).

Если у организации есть исключительные права на сайт, расходы на первичную регистрацию доменного имени на основании п. 9 ПБУ 14/2007 можно включить в первоначальную стоимость сайта как НМА.

После введения сайта в эксплуатацию затраты доменное имя являются периодическими расходами, необходимыми для его работы, такие расходы можно учитывать в составе общехозяйственных расходов ежемесячно в соответствии с предоставляемыми актами контрагента об оказании услуг.

Если организация не имеет исключительных прав на сайт, затраты на оплату доменного имени в бухгалтерском учете следует учитывать в составе расходов по обычным видам деятельности.

В случае несущественности расходов на создание сайта (критерий существенности определяется учетной политикой организации) затраты на регистрацию доменного имени признаются текущими расходами по обычным видам деятельности на основании п. 5 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 (утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

В этом случае подобные расходы отражаются по счетам учета себестоимости в соответствии с учетной политикой организации в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

1. ИНТЕРНЕТ-САЙТ

РАСХОДЫ НА ХОСТИНГ

При оказании услуг хостинга провайдер не только предоставляет в аренду собственные ресурсы аппаратных средств (дискового пространства, оперативной памяти, процессорного времени и так далее), он обеспечивает поддержку и сопровождение работоспособности информационного ресурса клиента, в том числе обеспечивает его регистрацию в различных поисковых системах сети Интернет. Таким образом, услуга хостинга заключается в оплате за аренду места на сервере провайдера, где будет физически располагаться сайт.

В целях бухгалтерского и налогового учета расходы на хостинг подлежат учету в порядке, аналогичном учету расходов на доменное имя. Если у организации есть исключительные права на сайт, то первичные расходы на хостинг можно включить в первоначальную стоимость сайта как нематериального актива.

Отметим, что существует точка зрения, согласно которой затраты на услуги хостинга не относятся к созданию сайта, а являются периодическими расходами, необходимыми для его работы. Поэтому данные расходы могут учитываться в составе общехозяйственных расходов. В этом случае затраты на услуги хостинга признаются в составе общехозяйственных расходов ежемесячно в соответствии с предоставляемыми актами контрагента об оказании услуг.

Если же организация не имеет исключительных прав на сайт, то первичные расходы на хостинг в бухгалтерском учете следует учитывать в составе расходов по обычным видам деятельности.

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

1. ИНТЕРНЕТ-САЙТ

РАСХОДЫ НА ПРОДВИЖЕНИЕ САЙТА

Расходы на продвижение сайта обычно связаны с договорами на оказание услуг по продвижению сайтов в Интернете, оптимизации сайтов для поисковых систем, выведению сайтов на высокие позиции в поисковых системах, правильному оформлению и настройке сайтов для индексации поисковыми системами. Расходы организации на продвижение своего сайта в Интернете могут быть приравнены к расходам на рекламу.

В целях бухгалтерского учета на основании п. 5 ПБУ 10/99, расходы на продвижение сайта, используемого в обычной деятельности организации, будут признаваться расходами по обычным видам деятельности в тех периодах, к которым они относятся.

В целях налогового учета на основании п. 4 ст. 264 НК РФ расходы на продвижение сайта это ненормируемые рекламные расходы, которые признаются в полной сумме в момент их совершения.



ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

2. КЛИЕНТСКАЯ БАЗА ДАННЫХ

Согласно нормам ГК РФ, базы данных охраняются законом независимо от того, зарегистрированы ли они или нет.

Наличие факта государственной регистрации важно, так как существенно облегчает процесс защиты, поскольку наличие правоустанавливающего документа (свидетельства о государственной регистрации базы данных) является основным доказательством в суде.

Также, если разработчик желает извлекать прибыль путем эффективного использования базы данных, отчуждения базы или передачи ее в пользование по лицензионным договорам, то факт государственной регистрации самой базы данных и сделок с ней будет необходим.

Потребуется государственная регистрация базы данных и заказчику, который поручил разработчику создать базу данных, согласно техническому заданию в рамках правовой конструкции договора авторского заказа.

Для заказчика будет важно, чтобы в правоустанавливающем документе на базу его имя (или название компании) было указано в качестве обладателя исключительных (имущественных) правомочий. При этом в качестве автора базы данных в правоустанавливающем документе должен быть указан разработчик, поскольку право авторства является неотъемлемым личным правом.

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

2. КЛИЕНТСКАЯ БАЗА ДАННЫХ

Таким образом, свидетельство о государственной регистрации базы данных может понадобиться в следующих случаях:

- Для эффективной защиты базы данных от ее несанкционированного использования;
- В качестве доказательства в суде, если в ходе разбирательства оспаривается право авторства или право обладания базой данных;
- Для передачи имущественных прав на базу данных (купля-продажа, выдача лицензий, залог, передача базы данных в порядке дара или наследования и т.д.). Здесь следует особо отметить, что любые сделки с базой данных также подлежат государственной регистрации. Это означает, что любой договор, предметом которого является база данных, подлежит самостоятельной государственной регистрации. Государственная регистрация договоров осуществляется там же, где государственная регистрация баз данных (в федеральном институте промышленной собственности);
- При осуществлении перевозки базы данных через границу.

Процедура государственной регистрации базы данных в патентном ведомстве по времени занимает около двух месяцев, после чего сведения о базе данных заносятся в госреестр баз данных, а правообладателю (правообладателям) на руки выдается свидетельство о государственной регистрации базы данных.

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

2. КЛИЕНТСКАЯ БАЗА ДАННЫХ

Процедура регистрации базы данных проходит в несколько этапов:

- Подготовка пакета документов для регистрации базы данных;
- Оплата госпошлины за факт регистрации базы данных;
- Подача заявки и сопутствующих ей документов в секретариат федерального института промышленной собственности;
- Активный контакт заявителя с сотрудниками регистрирующего органа на предмет оформления документации заявки и наличия/отсутствия в ней всех необходимых для государственной регистрации документов;
- Вынесение решения сотрудниками федерального института промышленной собственности о регистрации базы данных и занесение сведений о ней в госреестр;
- Получение правоустанавливающего документа (свидетельства о государственной регистрации базы данных).

Юридическая охрана базы данных длится в течение всей жизни ее правообладателей, а также в течение последующих семидесяти лет после их смерти.

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

2. КЛИЕНТСКАЯ БАЗА ДАННЫХ

Под клиентской базой понимается специальный список (база данных), в котором содержится информация о клиентах бизнеса. В базу попадают как лица, уже совершавшие сделки с компанией, так и потенциальные покупатели, заказчики.

Клиентская база может рассматриваться как база данных, либо как информация (сведения).

Признание клиентской базы как НМА, а так же постановка ее на бухгалтерский учет практически невозможно.

Как нематериальный ресурс клиентская база не всегда отвечает критерию наличия контроля. Так, чаще всего отсутствуют юридические гарантии сохранения клиентов при отчуждении клиентской базы.

В РСБУ одним из критериев так же является СПИ более 12 месяцев, что не соответствует экономическому смыслу (быстрое устаревание информации) рассматриваемого нематериального ресурса.

В МСФО возможна постановка на учет клиентской базы (списки клиентов), доля рынка, права на сбыт и т.д. если например списки клиентов приобретены извне, и есть юридические гарантии сохранения клиентов и доли рынка. На практике соблюдение этого условия весьма проблематично.

При этом, клиентская база содержит персональные данные физических лиц, передача которых без их письменного согласия запрещена.

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

3. ПАТЕНТ

Интеллектуальные права на изобретения, полезные модели и промышленные образцы являются патентными правами – п. 1 ст. 1345 ГК РФ. Для их закрепления за собой следует получить патент. А сам патент – учесть в бухгалтерском учете.

В ст. 1354 ГК РФ предусмотрено, что патент на изобретение, полезную модель или промышленный образец удостоверяет их приоритет, авторство и исключительное право на них. Охрана интеллектуальных прав на изобретение или полезную модель предоставляется на основании патента в объеме, определяемом содержащейся в патенте формулой изобретения или полезной модели.

Охрана интеллектуальных прав на промышленный образец предоставляется на основании патента в объеме, определяемом совокупностью существенных признаков промышленного образца, нашедших отражение на изображениях внешнего вида изделия, содержащихся в патенте.

Как указано в ст. 1374 ГК РФ, заявка на выдачу патента подается в Роспатент лицом, обладающим правом на получение патента.



ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

3. ПАТЕНТ

Заявление о выдаче патента на изобретение, полезную модель или промышленный образец подписывается заявителем, а в случае подачи заявки через патентного поверенного или иного представителя – заявителем или его представителем, подающим заявку.

Требования к документам заявки на выдачу патента на изобретение, полезную модель или промышленный образец можно найти в Приказах Минэкономразвития России от 25.05.2016 N 316, от 30.09.2015 N 701, от 30.09.2015 N 695.

Полученный патент нужно использовать, иначе в силу может вступить ст. 1362 ГК РФ. Если изобретение или промышленный образец не используется либо недостаточно используется патентообладателем в течение четырех лет со дня выдачи патента, а полезная модель – в течение трех лет со дня выдачи патента, что приводит к недостаточному предложению соответствующих товаров, работ или услуг на рынке, любое лицо, желающее и готовое использовать такие изобретение, полезную модель или промышленный образец, при отказе патентообладателя от заключения с этим лицом лицензионного договора на условиях, соответствующих установившейся практике, вправе обратиться в суд с иском к патентообладателю о предоставлении принудительной простой (неисключительной) лицензии на использование на территории Российской Федерации изобретения, полезной модели или промышленного образца.

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

4. ТОВАРНЫЙ ЗНАК

Товарный знак – это средство индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которое приравнено к результату интеллектуальной деятельности (п. 1 ст. 1225 Гражданского кодекса Российской Федерации).

В качестве товарных знаков могут выступать зарегистрированные словесные, изобразительные, объемные и другие обозначения или их комбинация.

Товарный знак может быть зарегистрирован в любом цвете или цветовом сочетании.

Правообладателем товарного знака является лицо, на имя которого зарегистрирован товарный знак (п. 1 ст. 1484 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Данному лицу принадлежит исключительное право использования товарного знака в соответствии со ст. 1229 ГК РФ любым не противоречащим закону способом.

Исключительные права на товарный знак возникают лишь после его регистрации в уполномоченном государственном органе. В Российской Федерации орган, регистрирующий товарные знаки, – Федеральная служба по интеллектуальной собственности (Роспатент), являющаяся правопреемником Федеральной службы по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам.

В бухгалтерском учете товарный знак признается нематериальным активом (НМА), если выполняется совокупность условий, определенных ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

4. ТОВАРНЫЙ ЗНАК

Товарный знак принимается к учету при наличии свидетельства о его государственной регистрации (данное свидетельство удостоверяет приоритет товарного знака, а также исключительное право на него в отношении товаров, указанных в свидетельстве).

По общему правилу данное свидетельство выдается на десять лет, этот срок исчисляется со дня подачи заявки на регистрацию товарного знака (ч. 1 ст. 1491 ГК РФ).

В силу п. 2 ст. 1491 ГК РФ по заявлению правообладателя срок действия исключительного права на товарный знак может быть продлен на десять лет. Продление срока действия исключительного права возможно неограниченное число раз.

В соответствии с п. 25 ПБУ 14/2007 при принятии нематериального актива к бухгалтерскому учету организация определяет срок его полезного использования.

Общество вправе применить к товарным знакам неопределенный срок полезного использования, если Общество предполагает использовать указанные товарные знаки с целью получения экономической выгоды в течение длительного периода времени, у которого отсутствует предвидимый предел.

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

4. ТОВАРНЫЙ ЗНАК

В соответствии с п. 1 и 2 ст. 258 НК РФ срок полезного использования НМА налогоплательщик должен определить самостоятельно на дату ввода объекта в эксплуатацию исходя из срока действия исключительного права на товарный знак, который по общему правилу составляет 10 лет с даты подачи заявки на государственную регистрацию товарного знака (ст. 1491 ГК РФ).

Фактическая дата принятия к учету товарного знака совпадает с моментом государственной регистрации исключительных прав на него.

Переоценка товарного знака практически не встречается в деятельности российских организаций.

Применительно к товарным знакам наиболее характерной причиной для списания с учета представляется прекращение его использования в связи с ребрендингом (англ. rebranding – активная маркетинговая стратегия; включает комплекс мероприятий по изменению бренда (как компании, так и производимого ею товара), либо его составляющих: названия, логотипа, слогана).



ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

5. ТЕХНИЧЕСКАЯ И КОНСТРУКТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ

Согласно ст. 1465 ГК РФ секретом производства (ноу-хау) признаются сведения любого характера (производственные, технические, экономические, организационные и другие), в том числе о результатах интеллектуальной деятельности в научно-технической сфере, а также сведения о способах осуществления профессиональной деятельности, которые имеют действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности их третьим лицам, к которым у третьих лиц нет свободного доступа на законном основании и в отношении которых обладателем таких сведений введен режим коммерческой тайны.

При признании секрета производства в составе нематериального актива могут возникнуть трудности, связанные с документальным подтверждением права на ноу-хау, поскольку оно не требует обязательной государственной регистрации, то есть ноу-хау не подтверждается патентом, свидетельством.

Для принятия объекта в качестве НМА необходимо соблюдение всех условий п. 3 ПБУ 14/2007.

Организация может стать обладателем исключительных прав на ноу-хау в результате его создания. Создание секрета производства может быть связано с выполнением работниками своих трудовых обязанностей или конкретного задания работодателя. Согласно п. 1 ст. 1470 ГК РФ исключительное право на служебный секрет производства принадлежит работодателю.

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

5. ТЕХНИЧЕСКАЯ И КОНСТРУКТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ

Первичными документами, на основании которых НМА, созданные в организации, принимаются к учету, будут являться:

- решение исполнительного органа на ее создание;
- техническое задание;
- заключение комиссии о соответствии НМА установленным техническим заданием требованиям;
- трудовые договоры с работниками организации;
- акт приема-передачи результата работ;
- акт ввода в эксплуатацию.

В себестоимость самостоятельно созданного НМА включаются все прямые затраты, необходимые для создания, производства и подготовки этого актива к использованию в соответствии с намерениями руководства.

НМА "ноу-хау" не имеет определенного срока полезного использования.

Согласно п. 23 ПБУ 14/2007 по таким активам начисление амортизации не производится (п. 107 МСФО 38).

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

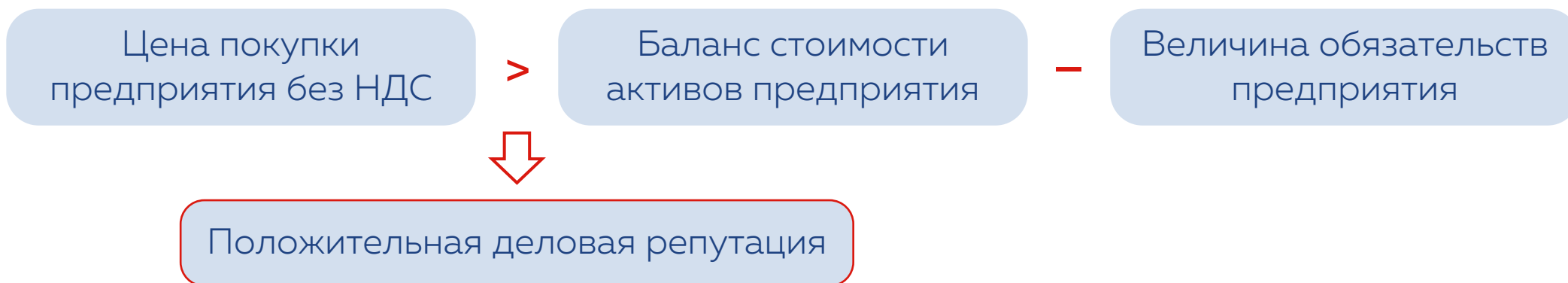
6. ДЕЛОВАЯ РЕПУТАЦИЯ (ГУДВИЛЛ)

Репутация *goodwill* – нематериальный актив фирмы, возникающие в качестве уплаты за ее активы более высокой цены, чем их балансовая стоимость. Репутация подлежит амортизации.

Стоимость гудвилла не отражается в системном учете в качестве совокупности затрат на осуществление сделки по объединению бизнеса, а определяется как разница, то есть является расчетным результатом.

Гудвилл является результатом рыночной оценки активов объекта инвестиций, контроль над которым приобретающая сторона получает в результате финансовых вложений в дочернюю компанию.

Положительная деловая репутация организации рассматривается как надбавка к цене, которую уплачивает покупатель в ожидании будущих экономических выгод, и учитывается в качестве отдельного инвентарного объекта нематериальных активов.

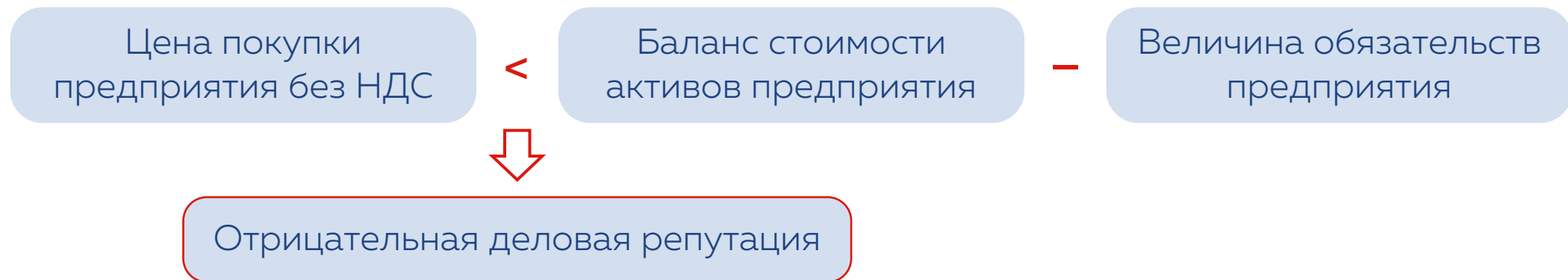


Положительная деловая репутация принимается к учету как нематериальный актив на дату подписания передаточного акта (п. п. 4, 42, 43 ПБУ 14/2007). Приобретенная деловая репутация подлежит амортизации в течение 20 лет линейным способом.

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

6. ДЕЛОВАЯ РЕПУТАЦИЯ (ГУДВИЛЛ)

Отрицательная деловая репутация возникает в том случае, если цена покупки предприятия меньше, чем балансовая стоимость входящих в его состав активов и обязательств по передаточному акту:



Отрицательная деловая репутация включается в прочие доходы в полной сумме на дату подписания передаточного акта, поскольку на эту дату к организации переходит право распоряжаться имуществом и правами, входящими в состав предприятия, в целях, для которых предприятие было приобретено. Следовательно, на дату подписания передаточного акта в учете признаются приобретенные активы и обязательства, отражается задолженность перед продавцом предприятия и выявляется отрицательная деловая репутация (п. п. 42, 43, 45 ПБУ 14/2007, п. п. 7, 16 ПБУ 9/99 "Доходы организации").

Собственная деловая репутация предприятия как ожидание экономических выгод, связанных с действием этого предприятия, не может быть поставлена на учет как нематериальный актив.

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

7. РЕКЛАМНЫЙ ВИДЕОРОЛИК

Рекламные видеоролики как средство рекламы используются для привлечения внимания к объекту рекламирования, формирования или поддержания интереса к нему и его продвижения на рынке (п. п. 1, 2 ст. 3 Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе").

Видеоролик является аудиовизуальным произведением и относится к результатам интеллектуальной деятельности, которым предоставляется правовая охрана (пп. 1 п. 1, п. 2 ст. 1225, п. 1 ст. 1259, п. 1 ст. 1263 ГК РФ).

Исключительное право на видеоролик, созданный по договору, предметом которого было его создание, принадлежит заказчику, если договором между подрядчиком (исполнителем) и заказчиком не предусмотрено иное (п. 1 ст. 1296 ГК РФ).

Исключительное право на служебное произведение принадлежит работодателю, если трудовым или гражданско-правовым договором между работодателем и автором не предусмотрено иное (п. 2 ст. 1295 ГК РФ).

Регистрация исключительного права на видеоролик не является обязательной (п. 1 ст. 1232, п. 4 ст. 1259 ГК РФ).

Рекламный видеоролик, исключительное право на который принадлежат организации, при соблюдении установленных условий (в т.ч. срок использования установлен более чем 12 месяцев) учитывается в качестве объекта нематериальных активов (п. п. 3, 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утв. Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н (далее - ПБУ 14/2007)).

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

7. РЕКЛАМНЫЙ ВИДЕОРОЛИК

Видеоролик принимается к учету по фактической (первоначальной) стоимости, равной сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченной или начисленной организацией при создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях (п. п. 6, 7 ПБУ 14/2007).

Стоимость рекламного видеоролика погашается путем начисления амортизации в течение срока полезного использования, который определяется организацией при принятии такого объекта к учету (п. п. 23, 25 ПБУ 14/2007).

Амортизационные отчисления по рекламному видеоролику, используемому организацией, учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности в качестве коммерческих расходов и учитываются на счете 44 "Расходы на продажу" (п. п. 5, 7, 8 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов).

В налоговом учете относительно затрат по созданию рекламного видеоролика финансовое ведомство разъяснило следующее: если видеоролик относится к нематериальным активам (амортизируемому имуществу), налогоплательщик относит к расходам на рекламу амортизационные отчисления, начисленные в соответствии с действующим порядком. (Письмо Минфина России от 26.07.2013 N 03-03-06/1/29764).

ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НМА.

7. РЕКЛАМНЫЙ ВИДЕОРОЛИК

Если рекламный видеоролик организация предполагает использовать 12 месяцев и менее, то приобретенное исключительное право на его использование не признается нематериальным активом (пп. "г" п. 3 ПБУ 14/2007).

Расходы на создание рекламного видеоролика, используемого 12 месяцев и менее, учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности в качестве коммерческих расходов (п. п. 5, 7, 8 ПБУ 10/99).

Такие расходы отражаются на дату подписания акта приемки-передачи выполненных работ, и предварительно учитываются как расходы будущих периодов на счете 97 "Расходы будущих периодов", и списываются в порядке, устанавливаемом организацией (например, равномерно), в течение периода, к которому они относятся (п. 18, абз. 3 п. 19 ПБУ 10/99, п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, Инструкция по применению Плана счетов).

В налоговом учете, если видеоролик относится к нематериальным активам (амортизируемому имуществу), налогоплательщик относит к расходам на рекламу амортизационные отчисления, начисленные в соответствии с действующим порядком. (Письмо Минфина России от 26.07.2013 N 03-03-06/1/29764).

Цель инвентаризации: выявление фактического наличия имущества, сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, проверка полноты отражения в учете обязательств.

При инвентаризации нематериальных активов проверяется:

- наличие документов, подтверждающих права организации на его использование;
- правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе.

При проведении инвентаризации рабочая инвентаризационная комиссия анализирует следующие документы:

- документы, подтверждающие права правообладателя, включая охранные документы, договоры об уступке прав, лицензионные договоры, учредительные документы, документы, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- первичные учетные документы, отражающие факт поступления или выбытия соответствующих объектов учета в организации;
- иные документы.

ВЫЧЕТ НДС ПРИ СОЗДАНИИ НМА

С 1 января 2020 года вычет с покупок (затрат) для создания нематериального актива можно заявить сразу при соблюдении условий (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ):

- НМА будет использоваться в облагаемых НДС операциях;
- имеется правильно оформленный счет-фактура и первичные документы.

Дополнение пункта 6 статьи 171 НК РФ дает возможность принятия к вычету сумм налога с затрат на создание НМА (собственными силами или с привлечением подрядчиков) и дает право налогоплательщикам принять к вычету НДС в более ранние периоды: на дату принятия товаров, работ, услуг по дебету счета 08.

Принять НДС к вычету возможно в пределах трех лет после постановки НМА на учет сразу в полном объеме, заявлять вычет частями в разных кварталах в течение этого срока нельзя.

В случае, если приобретенный НМА планируется использовать и для облагаемых, и для необлагаемых операций, необходимо вести отдельный учет входного НДС.

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Пп. 3.6 п. 1 ст. 251 НК РФ (Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль) применяется к правам, в виде имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности, выявленным при инвентаризации с 01.01.2018 по 31.12.2019 и с 01.01.2022 по 31.12.2024 (по 31.12.2026 – для лиц, включенных на 01.01.2022 в единый реестр субъектов МСП).

ЛЬГОТЫ ПО НМА ПО ПЕРМСКОМУ КРАЮ

В соответствии с Законом Пермского края от 01.04.2015 N 466-ПК "Об установлении налоговых ставок для отдельных категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, и о внесении изменений в Закон Пермской области "О налогообложении в Пермском крае", дифференцированная ставка по УСН может быть применена при следующих условиях:

Система налогообложения	Вид экономической деятельности (ОКВЭД)	Объем дохода за предыдущий отчетный (налоговый) период	Количество сотрудников	Применяемая ставка
УСН «Доходы»			<15 человек	1%
УСН «Доходы минус расходы»	ОКВЭД 72 «Научные исследования и разработки» раздела М «Деятельность профессиональная, научная и техническая»	Доход от осуществления указанного вида экономической деятельности не менее 70% от общего объема доходов в соответствии со ст. 346.15 НК РФ	<15 человек	5%
УСН только ИП, созданные после 01.04.2015 г. (исключение до 01.01.2024 г.)			<15 человек	0%

В остальных случаях ставка по УСН применяется в соответствии со ст. 346.20 НК РФ.

ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

- Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02 (утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 N 115н).
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н)



НИОКР. УЧЕТ РАСХОДОВ НА НИОКР

В состав расходов на выполнение НИОКР могут включаться ([п. 9 ПБУ 17/02](#)):

- стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ;
- затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды (в том числе страховые взносы);
- стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;
- амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ;
- затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;
- общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;
- прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний.

НИОКР. УЧЕТ РАСХОДОВ НА НИОКР

Одним из видов расходов, относящихся к расходам на НИОКР, является сумма **амортизации по основным средствам (ОС) и НМА** (пп. 1 п. 2 ст. 262 НК РФ).

- к расходам относится амортизация ОС и НМА, за исключением зданий и сооружений;
- указанные ОС и НМА должны быть использованы для выполнения НИОКР;
- амортизация начисляется в соответствии с гл. 25 НК РФ за период, определяемый как количество полных календарных месяцев, в течение которых указанные ОС и НМА использовались исключительно для выполнения НИОКР.



НИОКР. УЧЕТ РАСХОДОВ НА НИОКР

Расходы на оплату труда работников, участвующих в НИОКР, за период выполнения таких работ, а также начисленные на них страховые взносы ([пп. 2 п. 2 ст. 262 НК РФ](#)).

- начисления по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки ([пп. 1 ч. 2 ст. 255 НК РФ](#));
- начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели ([пп. 2 ч. 2 ст. 255 НК РФ](#));
- начисления стимулирующего и компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе за работу в ночное время, в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни ([пп. 3 ч. 2 ст. 255 НК РФ](#));
- выплаты по гражданско-правовым договорам внештатным специалистам (за исключением ИП) ([пп. 21 ч. 2 ст. 255 НК РФ](#)).

Если помимо НИОКР работники выполняют другие работы, то указанные выше расходы включаются в затраты на НИОКР только пропорционально времени, в течение которого работники были в них задействованы ([п. 3 ст. 262 НК РФ](#));

НИОКР. УЧЕТ РАСХОДОВ НА НИОКР

Материальные расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР (пп. 3 п. 2 ст. 262 НК РФ), в виде стоимости:

- сырья и материалов (пп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ);
- материалов для проведения испытаний, контроля, содержания, эксплуатации основных средств и иных подобных целей (пп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ);
- инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды, других средств индивидуальной и коллективной защиты и т.п. (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ);
- топлива, воды, энергии всех видов (пп. 5 п. 1 ст. 254 НК РФ).

Так как часть материальных расходов может относиться не только к НИОКР, но и к основной деятельности (например, расходы на коммунальные услуги), такие затраты должны распределяться.

Порядок распределения нужно утвердить в учетной политике, применив обоснованные критерии.

Например, затраты можно распределять пропорционально доле затрат, напрямую включаемых в расходы на НИОКР, в общих прямых затратах на производство и реализацию

НИОКР. УЧЕТ РАСХОДОВ НА НИОКР

К расходам на НИОКР также относятся расходы на приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, программы для ЭВМ и базы данных, топологии интегральных микросхем по договору об отчуждении исключительных прав, прав использования указанных результатов интеллектуальной деятельности по лицензионному договору в случае применения приобретенных прав исключительно в научных исследованиях и (или) опытно-конструкторских разработках (пп. 3.2 п. 2 ст. 262 НК РФ).

Важно отметить, что данный вид расходов в приведенной редакции действует с 1 января 2022 года (введен Федеральным законом от 02.07.2021 N 305-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»).

Данный вид расходов может учитываться в расходах на НИОКР бессрочно.

НИОКР. УЧЕТ РАСХОДОВ НА НИОКР

Кроме указанных выше расходов в перечень расходов на НИОКР включены другие расходы, непосредственно связанные с выполнением научных разработок.

Но они являются нормируемыми – их размер не должен превышать 75% суммы расходов, приведенных в пп. 2 п. 2 ст. 262 НК РФ (расходов на оплату труда работников, занятых в разработках) (пп. 4 п. 2 ст. 262 НК РФ).

Налогоплательщики, выступающие в качестве заказчика научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, могут учесть в расходах на НИОКР также стоимость работ по договорам на выполнение научно-исследовательских работ, договорам на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ (пп. 5 п. 2 ст. 262 НК РФ).

Еще одним видом расходов, которые можно отнести к расходам на НИОКР для уплаты налога на прибыль, являются отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике». Но данный вид расходов является нормируемым – его размер ограничен 1,5% доходов от реализации, определяемых по ст. 249 НК РФ.

При этом указанные отчисления налогоплательщик признает для налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором были произведены соответствующие расходы (пп. 6 п. 2 ст. 262 НК РФ).

НИОКР. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ

ПРИМЕНЕНИЕ ПОВЫШАЮЩЕГО КОЭФФИЦИЕНТА 1,5 К РАСХОДАМ НА НИОКР

1. Если вы выполняете НИОКР, которые включены в [Перечень](#), утвержденный Постановлением Правительства РФ от 24.12.2008 N 988, то вы можете включить фактические затраты на НИОКР с коэффициентом 1,5:
 - в общем случае – в прочие расходы, связанные с производством и реализацией, в том отчетном (налоговом) периоде, когда завершены исследования или разработки (отдельные этапы работ) ([п. 7 ст. 262 НК РФ](#));
 - в случае, когда в результате НИОКР получено исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности ([п. п. 7, 9 ст. 262, п. 3 ст. 257 НК РФ, Письмо Минфина России от 24.11.2017 N 03-03-06/1/77722](#)):
2. В первоначальную стоимость объекта НМА.
3. В прочие расходы, связанные с производством и реализацией, в течение двух лет.

НИОКР. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ

Чтобы применять коэффициент 1,5, следует представить в инспекцию **отчет о выполненных НИОКР (отдельных этапах работ)**. Он подается одновременно с декларацией по итогам года, в котором завершены НИОКР или их отдельные этапы.

Отчет должен ([п. 8 ст. 262 НК РФ](#)):

- представляться в отношении каждого НИОКР или отдельного этапа;
- соответствовать установленным национальным стандартом общим требованиям к структуре и правилам оформления научных и технических отчетов.

Общие требования к структуре и правилам оформления научных и технических отчетов закреплены в [ГОСТ 7.32-2017](#).

Следует учитывать, что налоговый орган вправе назначить [экспертизу отчета](#) в целях проверки соответствия выполненных НИОКР перечню ([п. 8 ст. 262 НК РФ](#)).

Отчет можно не представлять в случае, если он размещен в определенной Правительством РФ государственной информационной системе. В этом случае вместе с налоговой декларацией передайте налоговому органу сведения о размещении отчета ([п. 8 ст. 262 НК РФ](#)).

НИОКР. УЧЕТ ИМУЩЕСТВЕННЫХ ПРАВ

ПРАВИЛА УЧЕТА ДОХОДОВ В ВИДЕ ИМУЩЕСТВЕННЫХ ПРАВ НА РЕЗУЛЬТАТЫ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Федеральный закон [N 166-ФЗ](#) "О внесении изменений в статьи 251 и 262 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в целях совершенствования налогового учета нематериальных активов и сделок с ними".

При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности, выявленные в ходе проведенной налогоплательщиком инвентаризации имущества и имущественных прав.

[Подп. 3.6 п. 1 ст. 251 НК РФ](#) не облагаются налогом на прибыль имущественные права на результаты интеллектуальной деятельности (РИД), выявленные в ходе проведенной налогоплательщиком инвентаризации имущества и имущественных прав.

[Период действия](#) – с 1 января 2018 года по 31 декабря 2019 года

Цель инвентаризации: выявление фактического наличия имущества, сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, проверка полноты отражения в учете обязательств.

При инвентаризации нематериальных активов проверяется:

- наличие документов, подтверждающих права организации на его использование;
- правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе;

Пункт 10 Методических рекомендаций от 22.05.2002 при проведении инвентаризации прав на РНТД рабочая инвентаризационная комиссия анализирует следующие документы:

- документы, подтверждающие права правообладателя, включая охранные документы, договоры об уступке прав, лицензионные договоры, учредительные документы, документы, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- первичные учетные документы, отражающие факт поступления или выбытия соответствующих объектов учета в организации;
- иные документы.

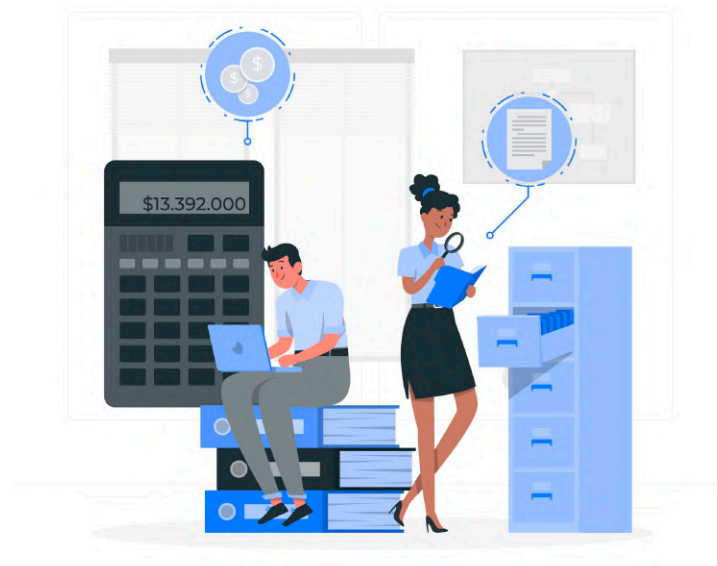
Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010)
"Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств"

Постановление Правительства РФ от 14.01.2002 N 7 (ред. от 28.09.2018)
"О порядке инвентаризации и стоимостной оценке прав на результаты научно-технической деятельности« (вместе с "Положением об инвентаризации прав на результаты научно-технической деятельности")"

НИОКР. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВЕННЫХ ПРАВ

ИТОГ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ – ПОЛУЧЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ:

- о структуре нематериальных активов организации на проверяемые даты;
- о наличии и правильности оформления правоустанавливающих документов на объекты интеллектуальной собственности;
- о соответствии бухгалтерских записей в отношении нематериальных активов организации данным, полученным в результате инвентаризации интеллектуальных прав и правоустанавливающих документов на них.



НИОКР. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВЕННЫХ ПРАВ

АЛГОРИТМ ФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ СТОИМОСТИ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА (РЕИНВЕНТАРИЗАЦИИ КОМПОНЕНТОВ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА)

1. Со сроком амортизации три года:

- исключительные права на регулярное использование времени, знаний и умений специалиста (в части расходов по набору и обучению персонала);
- исключительные права на повседневные информационные ресурсы;
- исключительные права на использование коммерческой информации;
- права на экономические выгоды от участия в сообществах добавленной стоимости;
- исключительные права на коммерческую сеть распространения услуг и экономические выгоды от нее;
- права на клиентскую базу данных.

2. Со сроком амортизации пять лет:

- исключительные права на использование специализированных баз данных;
- исключительные права на использование ноу-хау в области организации бизнес-процессов;
- права пользования электронными сетями связи;
- права на экономические выгоды от участия в ассоциации.

3. Со сроком амортизации десять лет:

- исключительные права на совокупную рабочую силу;
- исключительные права на организационную структуру фирмы и систему управления бизнесом;
- исключительное право на фирменное наименование;
- права на экономические выгоды от деловой репутации фирмы и качества услуг.

УЧЕТ РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

Рыночная стоимость результата интеллектуальной деятельности, определенная независимым оценщиком, отражается:

– по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08-5 "Приобретение нематериальных активов", в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы".

П. 15, абз. 4, 5, 6 п. 8 ПБУ 14/2007 в дебет счета 08, субсчет 08-5, должны быть также отнесены вознаграждения независимому оценщику, патентному поверенному, а также суммы уплаченных патентных пошлин .

Сформированная первоначальная стоимость объекта НМА переносится в дебет счета 04 "Нематериальные активы" (п. 6 ПБУ 14/2007, Инструкция по применению Плана счетов).

НИОКР. УЧЕТ РАСХОДОВ НА НИОКР

СПИСАНИЕ РАСХОДОВ ПО НИОКР

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд организации ([п. 10 ПБУ 17/02](#)).

Списание расходов по каждой выполненной работе производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

НМА ДЛЯ РУКОВОДИТЕЛЕЙ

ГОРЯЧИХ Е.В.
БУЗМАКОВА Е.Л.