

Признание нематериальных ресурсов нематериальными активами

Заместитель директора департамента
аудита

ООО «Инвест-аудит»,

Бузмакова Елена

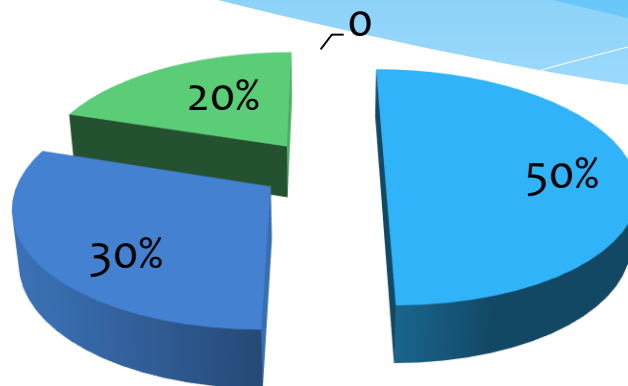
ПРИ ПОДДЕРЖКЕ
ДЕЛОВАЯ
РОССИЯ  ПЕРМСКИЙ
КРАЙ

 аудиторская фирма
ИНВЕСТ-АУДИТ 

основана в 1994

Исследование

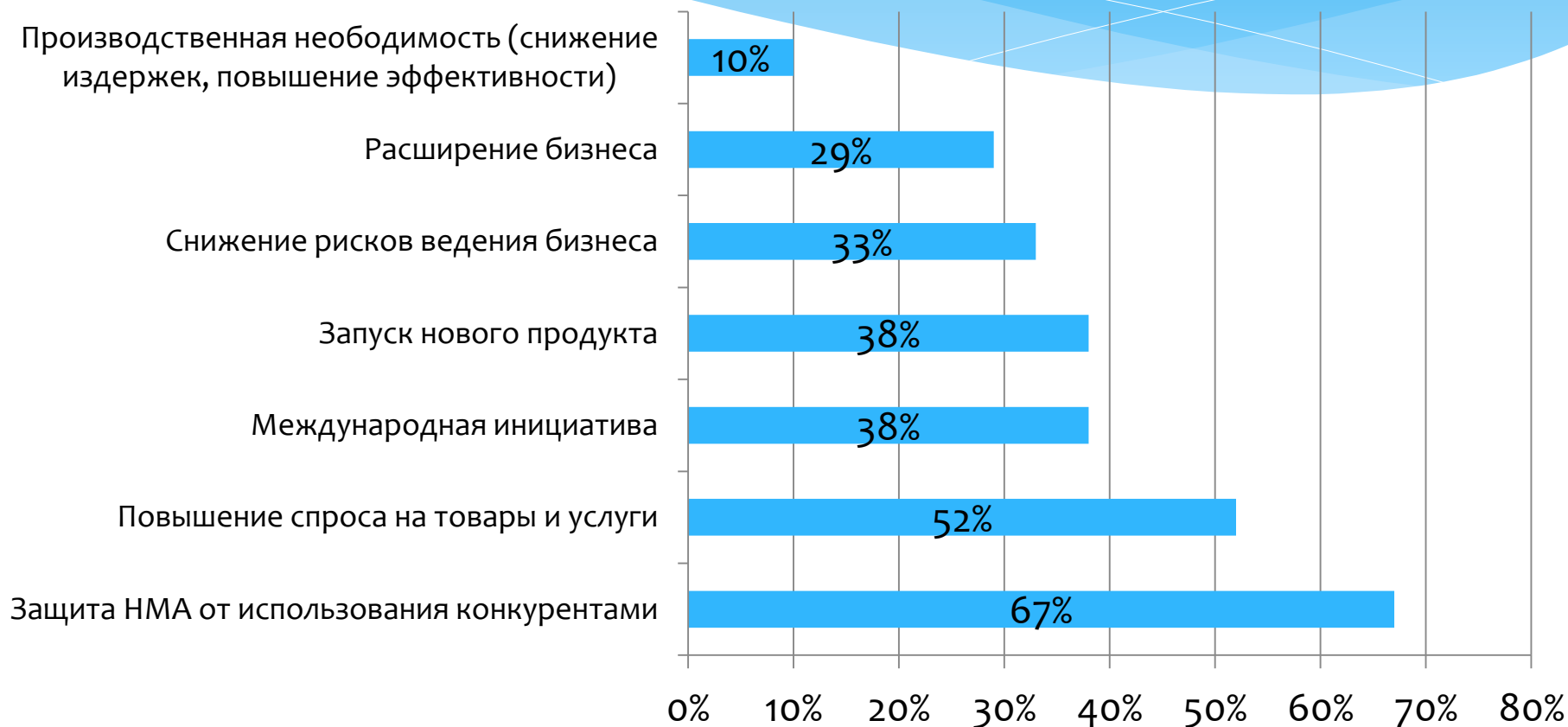
Причины работы с НМА



- НМА - способ повышения нематериальной конкурентоспособности компании (репутация компании на рынке, узнаваемость и т.д.)
- НМА - способ повышения материальной конкурентоспособности компании (увеличение доли рынка, повышение спроса на продукцию, услуги компании)
- НМА - средство адаптации к современным реалиям бизнес-среды (инновации)
- НМА - способ оптимизации налогообложения

Исследование

Основные причины использования НМА в компаниях



Исследование

На каких этапах управления НМА чаще всего возникают проблемы



Нормативно-правовые акты, регулирующие НМА

Глава 4 ГК РФ

«ПРАВА НА
РЕЗУЛЬТАТЫ
ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И
СРЕДСТВА
ИНДИВИДУАЛИЗАЦИИ
»

Имущественные права

IAS 38 «НМА»

IAS 2 «Запасы», IAS 12 «Налоги на прибыль», IFRS 16 «Аренда», IAS 19 «Вознаграждения работникам», 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», IFRS 4 «Договоры страхования»

Учет - МСФО

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»

ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», НК РФ

Учет - РСБУ

Федеральный стандарт оценки
"Оценка нематериальных активов и интеллектуальной собственности (ФСО N 11)

Оценка

Нематериальные ресурсы

- * Понятие «нематериальные ресурсы» используется для характеристики совокупности объектов интеллектуальной собственности. Интеллектуальная собственность в широком понимании — это юридическая категория, которая применяется для:
 - определения результатов творческого труда человека (произведения науки, техники, искусства и других видов деятельности);
 - обозначения принадлежности таких результатов соответствующим субъектам творческой деятельности;
 - закрепления за этими субъектами личных неимущественных и имущественных прав, связанных с разработкой и использованием созданных ими интеллектуальных продуктов.

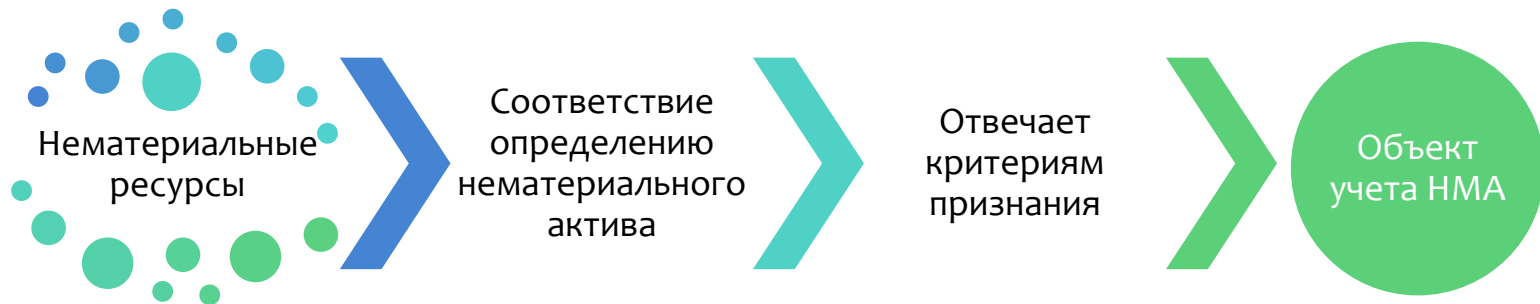
Нематериальные ресурсы

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

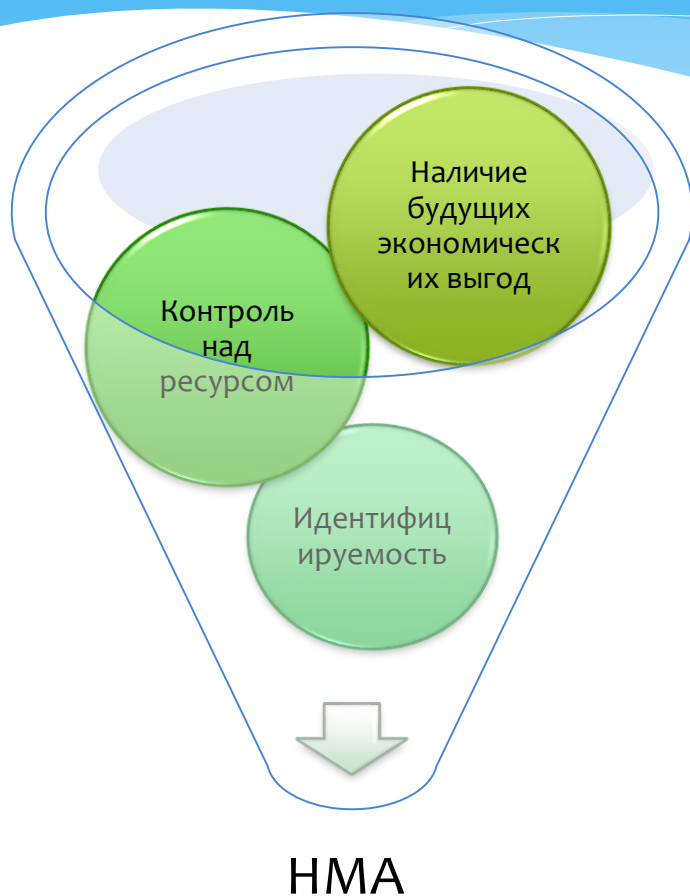
Нематериальные ресурсы

≠

Объект учета



Определение НМА



«Идентифицируемость»

- является отделяемым, т. е. может быть отсоединен или отделен и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменен индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли компания так поступить

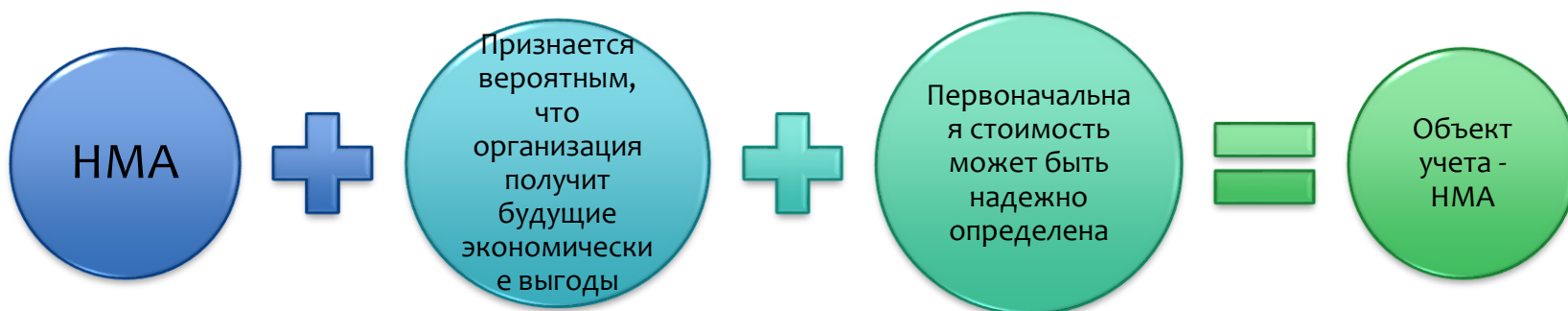
* «Контроль над ресурсом»

- 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.

* «Наличие будущих экономических выгод»

- К будущим экономическим выгодам, проистекающим из нематериального актива, могут относиться выручка от продажи продукции или услуг, снижение затрат или другие выгоды, возникающие от использования актива организацией. Например, использование интеллектуальной собственности в процессе производства может способствовать сокращению будущих производственных затрат, а не увеличению будущей выручки.

Критерии признания



Дополнительные критерии



Примеры использования критериев признания НМА

программное обеспечение для станка, который не может работать без этого программного обеспечения, является неотъемлемой частью станка и учитывается в составе основного средства.

операционная система компьютера. 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.

Внутренне созданный гудвил 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)

Капитализация собственных расходов компаний на рекламу, на создание брендов, на укрепление отношений с клиентами прямо запрещена стандартом МСФО

Квалификация персонала – Нет достаточного контроля - Организация может ожидать, что персонал продолжит предоставлять свои навыки в распоряжение организации

Клиентская база - Отсутствие юридических прав на защиту отношений с клиентами и поддержания их лояльности

Примеры применения критериев признания НМА

Критерий	Приобретенная торговая марка	Франшиза	Права на аудиовизуальные материалы	Портфель производственных заказов, приобретенный в результате объединения бизнеса	Внутренне-созданный список клиентов	Поддержание и дальнейшее развитие бренда
Идентифицируемость	+	+	+	+	+	нет
Контроль	+	+	+	+	нет	+
Будущие экономические выгоды	+	+	+	+	+	+
Первоначальная стоимость	+	+	+	При условии наличия истории обменных операций	+	+
Вывод	НМА	НМА	НМА	НМА	Нет	Затраты в текущем периоде

Если нематериальный ресурс не признан объектом учета НМА



Расходы на его приобретение, создание признаются расходами в момент их совершения.

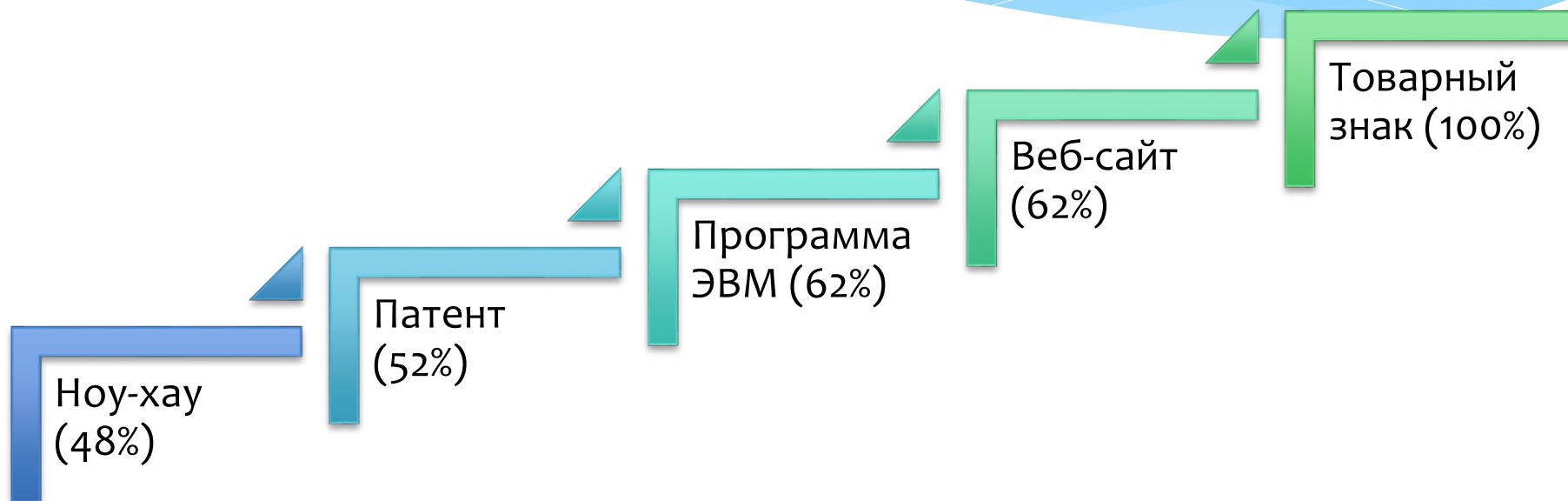


Если затраты соответствуют условиям признания определенного актива, то они отражаются в бухгалтерском балансе в составе этого актива и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости этого актива.



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.

Топ-5 НМА



Спасибо за внимание!

Нематериальные активы организации – учет, оценка, инвентаризация

Заместитель директора департамента аудита

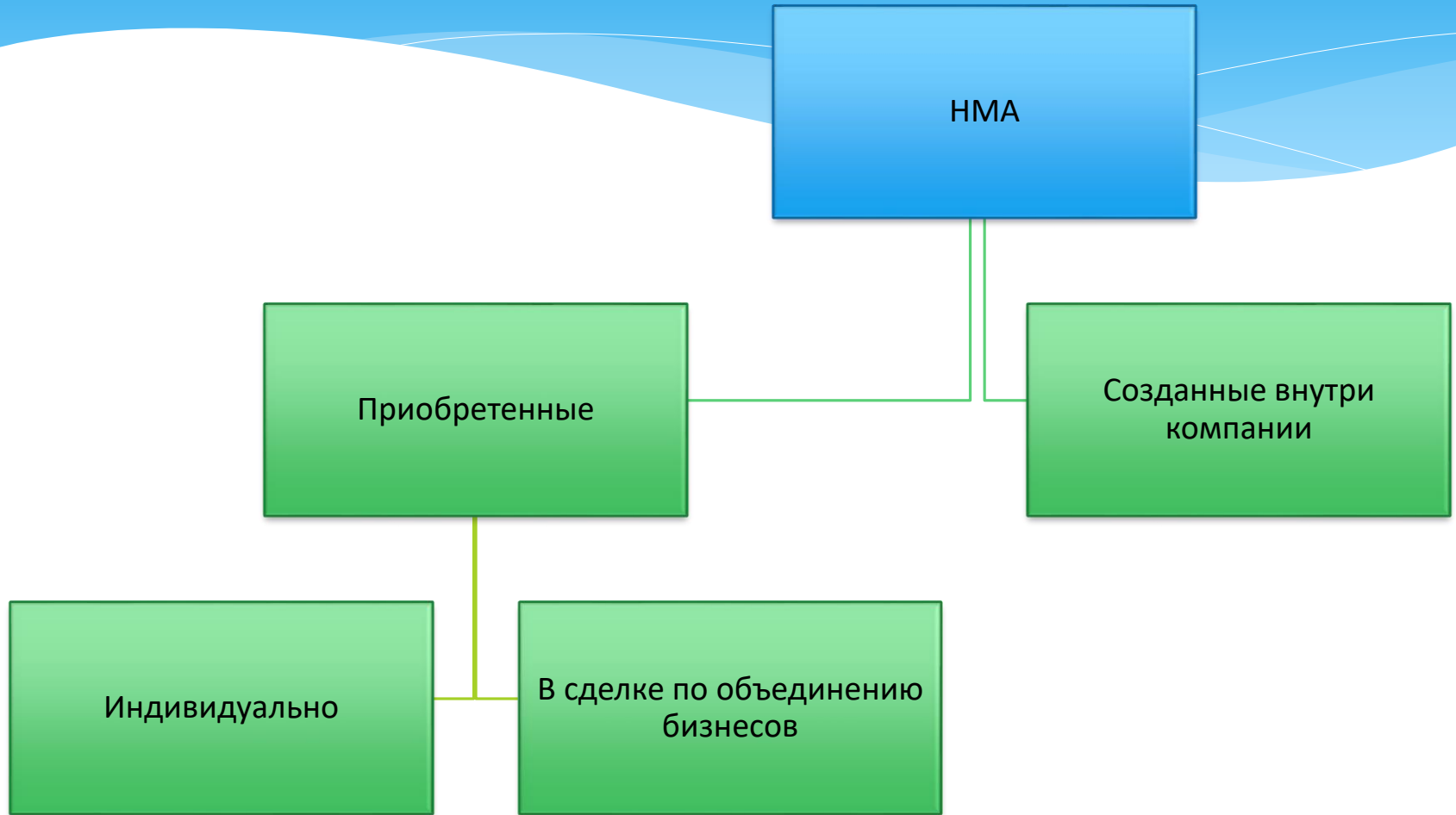
ООО «Инвест-аудит»,

Горячих Елена Валерьевна



основана в 1994

Учет нематериальных активов



Первоначальная стоимость НМА

НМА принимается к учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к учету.

- * **Фактическая стоимость НМА - сумма, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная фирмой при приобретении, создании актива и доведении его до состояния, пригодного для использования, за исключением НДС и акцизов. Если НМА создан самой фирмой, то в его фактическую стоимость также включают все расходы по его изготовлению и регистрации (стоимость израсходованных материалов, заработную плату работников, которые его изготавливали, патентные пошлины и т.д.) (п. 3 ст. 257 НК РФ). Этот порядок действует и в налоговом, и в бухгалтерском учете.**

Первоначальная стоимость НМА (пп.8,9 ПБУ 14/2007)

оплата в рамках договора на отчуждение интеллектуальной собственности или иные виды получения права использования интеллектуальной собственности;

оплата в рамках договоров на оказание услуг (выполнение работ), связанных с проведением исследований или разработок.

оплата труда тех сотрудников, которые принимали участие в создании НМА, исследованиях и технических разработках, а также обязательные социальные отчисления с суммы этой заработной платы;

вознаграждение агентам-посредникам, принимавшим участие в приобретении актива;

пошлины (в том числе таможенные), сборы, невозвратные налоги;

консультационные и иные услуги, связанные со сбором и анализом информации перед покупкой нематериального актива;

Первоначальная стоимость НМА

Приобретенные нематериальные активы.

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

Случаи постановки НМА на учет, когда невозможно определить стоимость на основании документов

- * Если нематериальный актив поступает на баланс предприятия в рамках внесения учредителями взноса в уставный капитал, то оценка производится по решению учредителей.
- * В случае поступления актива на предприятие безвозмездно необходима его рыночная оценка. Предприятие может определить рыночную стоимость на основании экспертной оценки, но такой метод не является обязанностью. Можно воспользоваться иными вариантами, в том числе самостоятельным определением цены. Чаще всего применяется доходный метод, когда для определения рыночной цены оцениваются ожидаемые доходы от использования объекта НМА.

Изменение первоначальной стоимости НМА

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

- в отношении группы однородных нематериальных активов;

- регулярно, но не чаще одного раза в год;

- на конец отчетного периода по текущей рыночной стоимости исключительно по данным активного рынка;

- путем пересчета их остаточной стоимости.

Изменение первоначальной стоимости НМА

Ни в каких других случаях изменение первоначальной стоимости не допускается!

Это значит и то, что при проведении работ по модернизации (например, модернизации сайта организации) первоначальная стоимость НМА не изменится, а расходы на эти работы будут списываться равномерно в течение оставшегося срока полезного использования в бухгалтерском учете и одновременно в налоговом.

Обесценение НМА

Эта процедура проводится по международным стандартам финансовой отчетности и подразумевает обеспечение соответствия балансовой и возмещаемой стоимости НМА.

В данном случае понимают:

- под балансовой стоимостью — остаточную стоимость за минусом убытка от обесценения;**
- под возмещаемой стоимостью — справедливую стоимость за минусом расходов на продажу или ценность использования НМА.**

Амортизация НМА

- * Амортизация начисляется исходя из срока полезного использования нематериального актива, определяемого организацией при принятии нематериального актива к бухгалтерского учету.
- * **Амортизация нематериальных активов** по МСФО - НМА с неопределенным сроком полезной службы не амортизируются, а тестируются на обесценение в соответствии с [IAS 38](#).

Расходы на НИОКР (п. 9 ПБУ 17/02)

стоимость МПЗ и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ;

Общехозяйственные и прочие расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;

затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору;

затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;

отчисления на социальные нужды (в том числе страховые взносы);

амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ;

стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;

Расходы на НИОКР (НК РФ)

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](#)).

выплаты по гражданско-правовым договорам внештатным специалистам (за исключением ИП) ([пп. 21 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 [п. 3 ч. 2 ст. 255 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](#));

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

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.

Инвентаризация имущественных прав

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")

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.

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.

Инвентаризация имущественных прав

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).

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).

Спасибо за внимание!

Услуги ООО «Инвест-аудит» в области управления НМА

Постановка
учета НМА на
предприятии

Проверка
учета НМА на
предприятии

Оценка НМА
для целей
установления
реальной
стоимости