# ФИНАНСОВАЯ АКАДЕМИЯ

# При Правительстве РФ

Кафедра: «Бухгалтерский учет».

Курсовая работа

## По теме: «Учет нематериальных активов»

Студентки группы ВФ 4-2

Храмцовой Ксении.

Научный руководитель

Романов С.

Москва – 1999 г.

Оглавление.

Введение.

1. Понятие нематериальных активов.
   1. Сущность, содержание НМА.
   2. Правовое положение НМА.
2. Учет нематериальных активов.
   1. Оценка НМА.
   2. Учет поступления и создания НМА.
      1. Приобретение НМА.
      2. Создание НМА.
      3. Поступление как вклад в Уставный капитал и безвозмездно.
   3. Амортизация НМА.
   4. Выбытие НМА.
3. Налогообложение НМА.

Заключение.

***Введение.***

С развитием рыночных отношений становится все более очевидным, что так называемые материальные активы не являются единственным фактором обеспечения доходности организации, и что существуют иные их виды, которые не имеют такого классического признака, как вещественная субстанция, но могут играть важнейшую роль в процессе получения предприятием прибыли.

Нематериальные активы являются одним из принципиально новых объектов бухгалтерского учета, появившихся в ее теории и практике на этапе становления и развития рыночных отношений в России.

Если иметь в виду западный опыт, то, несмотря на тот факт, что нематериальные внеоборотные активы общепризнаны в большинстве стран рыночной экономики, подходы к их идентификации, способам поступления на баланс, оценке, амортизации продолжают оставаться объектами горячих дискуссий. Достаточно сказать, что именно по этой причине среди функционирующих в настоящее время более тридцати Международных стандартов по бухгалтерскому учету отсутствует стандарт, специально посвященный нематериальным активам.

В своей работе я постараюсь разобрать правовые аспекты создания, приобретения нематериальных активов, их учет, а также налогообложение.

Для этого я использовала помимо основных учебников и учебных пособий, периодические издания (журналы с приложениями, газеты), посвященные проблемам и практике бухгалтерского учета в РФ.

В качестве правовой базы я использовала правовую систему «Гарант».

Эта тема заинтересовала меня потому, что особенности учета нематериальных активов являются одной из наименее освещенных проблем российского бухгалтерского учета, и, соответственно, наиболее любопытной.

Поэтому цель моей работы – раскрыть основные особенности бухгалтерского учета нематериальных активов в России и обозначить проблемы, с этим связанные.

1. ***Понятие нематериальных активов.***
   1. ***Сущность, содержание НМА.***

Нематериальные активы относятся к внеоборотным активам организации и отражаются в бухгалтерском балансе по статье 110. Отечественный бухгалтерский баланс строится по принципу возрастания ликвидности имущества организации, и тем самым нематериальные активы относятся к наименее ликвидной части средств предприятия.

Определение нематериальных активов содержится в п. 55 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н.

Согласно Положению, к нематериальным активам, используемым в хозяйственной деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев, и приносящим доход, относятся права, возникающие:

из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.;

из патентов на изобретения, промышленные образцы, коллекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;

из прав на "ноу-хау" и др.

Кроме того, к нематериальным активам могут относиться организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал), а также деловая репутация организации.

Отсюда вытекают основные критерии, в соответствии с которыми объекты могут быть отнесены к категории нематериальных активов: юридические и экономические.

Юридические критерии:

1. В нормативном акте сформулировано, что к нематериальным активам относятся права, возникающие из ряда договоров (авторских, лицензионных и т. п.), а не сами патенты, лицензии или программные продукты.
2. Приведена *классификация* нематериальных активов, в основу которой положен определенный правовой режим той или иной категории.

Экономические критерии:

3. Конкретизирована норма о *до**лгосрочно**м* *характере* их использования на предприятии: *с**выше одного года.*

4. *Способность принос**ить* предприятию *доход*.

С появлением определения нематериальных активов их бессистемное перечисление было исключено из текста Положения о составе затрат (изменение внесено Постановлением Правительства РФ от 1 июля 1995 г. № 661).

Знание приведенного определения и основных критериев отнесения средств к нематериальным активам гарантирует недопущение ряда ошибок: права и иные нематериальные активы могут возникать на балансе организации только в результате заключения *определенной категории гр**ажда**нско-**пр**авовых сделок* (например, авторский договор, договор о выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НПОКР), создании или передаче научно-технической продукции, лицензионный договор и др.).

Строго говоря, нематериальные активы, представляющие собой результат интеллектуальной деятельности, на которые владелец приобретает исключительные права, не могут быть переданы на основании, например, договора купли-продажи, так как с помощью этой категории договора оформляются сделки с вещами, по отношению к которым действует право собственности.

Однако в хозяйственной практике существует исключение для такого вида имущества, как, например, квартиры. Спорно их отнесение к нематериальным активам в контексте определения Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. Но существуют специальные нормативные акты Минфина РФ, предписывающие учитывать квартиры в составе нематериальных активов: письмо Минфина РФ от 29 октября 1993 г. № 118 «Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве» и письмо от 3 апреля 1996 г. № 37, посвященное внесению изменений в письмо № 118.

Квартиры как специфический объект нематериальных активов появляются на балансе организации также на основании и договора купли-продажи.

К категории нематериальных активов не относятся права, принадлежащие предприятию, срок полезного использования которых менее года или равен году.

Непростым для практического применения является такой критерий принадлежности к нематериальным активам, как способность приносить доход предприятию. Дело в том, что в соответствии с определением *активов,* применяемым в *западной практике,* способность приносить доход является неотъемлемой *сущностной* чертой принадлежности имущества к категории активов предприятия, и потеря этой способности может привести к исключению того или иного имущества из состава активов. Это решение принимает бухгалтер-специалист, профессионально оценивая будущую экономическую выгоду от использования того или иного вида имущества на дату составления отчетности.

Введение в текст определения нематериальных активов такого критерия в нашей стране может послужить в ряде случаев причиной требований со стороны контролирующих органов представления дополнительных доказательств о способности приносить выгоду. В случае непредставления последних может появиться сомнение о правомерности учета тех или иных прав в составе нематериальных активов, а значит, могут возникнуть и определенные налоговые последствия (например, по налогу на прибыль — нематериальные активы, как правило, амортизируются в случае их использования в производственных целях, и если имущество не будет признано нематериальными активами, то его амортизация будет расцениваться как завышение себестоимости и уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль). Бухгалтеры уже задают вопросы о том, как доказать, что бухгалтерская программа приносит предприятию доход. Это объясняется тем, что в настоящее время в законодательстве Российской Федерации доминирует приоритет юридической формы над экономическим содержанием.

*Такая черта, как способность приносить доход, должна быть имманентно присуща всем видам имущества предприятия, учитываемых в составе его активов, и не должна оговариваться в определении лишь некоторых из них. Бухгалтеру организации должно быть предоставлено право профессиональной компетенции определения момента, с которого тот или иной вид имущества, включая нематериальные активы, перестает быть собственно активом, т. е. приносить выгоду, и поэтому должен быть ликвидирован и списан с баланса.*

Отдельным вопросом, на мой взгляд, заслуживающим комментариев, является вопрос об учете в составе нематериальных активов *лицензий на определенные виды деятельности.*

С изменением редакции пункта о нематериальных активах в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации из него исключены лицензии на определенные виды деятельности с января 1995 года. Они были исключены из Положения о составе затрат вместе с перечнем и других нематериальных активов.

В п. 4.6.3 Инструкции по годовому отчету за 1995 год (утверждена приказом Минфина РФ от 19 октября 1995 г. № 115) было установлено, что по статье «Организационные расходы» показываются в том числе «расходы по получению специального разрешения по осуществлению в соответствии с законодательством отдельных видов деятельности».

Такого рода запись отсутствует в тексте Инструкции по годовому отчету за 1996 год (утверждена приказом Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. № 97).

В этой связи существует мнение ряда специалистов (более часто оно встречается среди работников налоговых органов) о том, что лицензии на виды деятельности не являются нематериальными активами в соответствии с нормативными актами Минфина РФ, и, следовательно, затраты на их приобретение должны относиться на счет 81 «Использование прибыли», а не на счет 04 «Нематериальные активы».

Согласно п. 2 Приложения 1 к Постановлению Совета Министров РФ от 27 мая 1993 г. № 492, «Лицензия предоставляет право на осуществление определенного вида деятельности с соблюдением лицензионных условий и законодательства Российской Федерации», т. е. лицензии на все виды деятельности формально можно отнести к категории прав, возникающих у предприятия наряду с другими правами.

Кроме того, в соответствии с письмом Минфина РФ от 1 ноября 1993 г. №119 и Госналогслужбы РФ № НП-4-04/172 Н «О лицензировании отдельных видов деятельности» «расходы по лицензированию за право осуществления отдельных видов деятельности подлежат отражению предприятиями в бухгалтерском учете по дебету счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетный счет»...».

*Таким образом, исходя из вышеизложенного содержания нормативных актов и экономического смысла расходов по приобретению лицензий на осуществление видов деятельности, по моему мнению, они подлежат учету в составе нематериальных активов организации.*

Еще одним из видов нематериальных активов, прямо не поименованных в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, является так называемая *деловая репутация организации.* Аналитическая позиция с таким названием появилась в табл. 3 формы № 5 Приложения к бухгалтерскому балансу отчета за 1996 год.

«Деловая репутация фирмы», «цена фирмы», «гудвилл» - это различные названия очень похожего явления, результат которого во многих учетных системах Запада оценивается и ставится на баланс предприятия в качестве актива.

При покупке предприятия как единого целого может возникать и, как правило, возникает разница между стоимостью имущества по балансу предприятия и покупной стоимостью этого предприятия. Разница может быть как положительной (предприятие куплено дороже), так и отрицательной (куплено дешевле), чем балансовая стоимость его имущества. Эта разница получила название в отечественном учете в настоящее время «деловая репутация организации». Деловая репутация складывается в процессе осуществления деловой активности фирмы, т. е. ее предпринимательской деятельности. Но она не может быть в этот период самостоятельным активом, объектом бухгалтерского учета. Бухгалтерское «признание» деловой репутации в качестве актива происходит только в момент купли-продажи организации как единого имущественно-финансового комплекса.

Методологические основы порядка отражения в учете возникающей разницы изложены в разд. 3 письма Минфина РФ от 23 декабря 1992 г. № 1 17 «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий».

Еще один объект, учет которого в составе нематериальных активов является дискуссионным, это так называемые *права пользования зданиями, сооружениями и оборудованием.* Нормативное бухгалтерское обоснование такой возможности содержится в пояснениях к счету 75 «Расчеты с учредителями» Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятии (в редакции приказа Минфина РФ от 28 декабря 1994 г. №173).

Таким образом, Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, будучи одним из основополагающих нормативных актов по бухгалтерскому учету, в настоящее время не дает полной и исчерпывающей характеристики нематериальных активов. Их фактический перечень несколько шире.

* 1. ***Правовое положение НМА.***

**Правовой режим объектов авторского права**

Правовое регулирование объектов авторского права осуществляется в соответствии с Законом РФ от 9 июля 1993 г. № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах», Законом РФ от 23 сентября 1992 г. № 3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных», Законом РФ от 23 сентября 1992 г. № 3526-1 «О правовой охране топологий интегральных микросхем».

В соответствии со ст. 7 Закона «Об авторском праве и смежных правах» объектами авторского права являются литературные произведения (включая программы для ЭВМ), драматические и музыкально-драматические произведения, произведения живописи, скульптуры, графики, дизайна и другие произведения изобразительного искусства; произведения архитектуры и градостроительства, фотографические произведения, а также иные объекты. Авторское право распространяется на любые произведения науки, литературы и искусства, являющиеся результатом творческой деятельности, как выпущенные, так и не выпущенные в свет, представленные в объективной форме, независимо от их материального носителя, назначения и достоинства, а также от способа его выражения.

Объекты авторского права могут существовать в различных формах: письменной (рукопись, машинопись, нотная запись), устной (публичное произнесение, публичное исполнение ), изобразительной (рисунок, эскиз, картина, план, чертеж, кино-, теле-, видео- или фотокадр).

Для признания и осуществления авторского права на авторское произведение не требуется депонирования, регистрации, получения разрешения (согласования) в государственных органах или соблюдения иных формальностей. Авторское право на произведение возникает в силу создания этого произведения. Для защиты своих прав автору необходимо лишь выразить созданное произведение в любой объективной форме, позволяющей осуществлять его дальнейшее воспроизведение, и уведомить третьих лиц о том, что именно он является автором данного произведения (заявить о своих правах на произведение).

Авторское произведение является результатом интеллектуальной (творческой) деятельности, что порождает определенную специфику его правового режима и оформления сделок с ним. На произведение (как совокупность идей, образов и научных решений) правообладатель приобретает «исключительные», а не вещные правомочия. Вещные права (в том числе и право собственности) возникают на материальные носители творческого произведения, а не на его содержание.

Таким образом, любое авторское произведение одновременно является совокупностью имущественных и неимущественных прав автора (правообладателя), овеществленных (материализованных) на материальном носителе, т. е. в конкретном и определенном экземпляре произведения.

***Пример.*** Любая книга является материальным носителем творческого замысла автора, т. е., во-первых, является имуществом, на которое любой владелец приобретает право собственности, а во-вторых, является объектом авторского права, «исключительные права» на который принадлежат автору.

Указанное различие правовых понятий очень важно для выбора той или иной формы гражданско-правовой сделки и для последующего бухгалтерского отражения приобретаемого авторского произведения.

**Правовое регулирование сделок с объектами авторского права**

Правовой режим произведений науки, литературы, искусства и объектов смежных прав, программ для ЭВМ, баз данных и иных подобных объектов, согласно Закону РФ№ 5351-1 от 9 июля 1993 г. «Об авторском праве и смежных правах», Положению о бухгалтерском учете и отчетности, определяется авторским правом и имеет свою специфику.

Поэтому, когда предприятие намерено приобрести объект авторского права, необходимо четко определить цели приобретения и дальнейшего использования этого объекта. Только после этого можно установить характер договора на приобретение нематериального актива.

Особо необходимо остановиться на приобретении организацией объектов авторского права в результате его создания работниками организации. Ст. 14 Закона РФ «Об авторском праве и смежных нравах» регулирует отношения между организацией и ее работником при создании служебных произведений. В соответствии с законом авторское право на произведение, созданное в порядке выполнения служебных обязанностей или служебного задания работодателя (служебное произведение), принадлежит автору служебного произведения. То есть автором служебного произведения является физическое лицо — лицо, непосредственно создавшее данное произведение. Но исключительные права на использование служебного произведения принадлежат работодателю (т. е. лицу, с которым автор состоит в трудовых отношениях), если в договоре между ним и автором не предусмотрено иное. Таким образом, закон предусматривает обязательное заключение договора между организацией и работником при создании объектов авторского права, чтобы можно было:

1) определить, что указанное произведение создано при выполнении служебных обязанностей или служебного задания работодателя;

2) определить принадлежность прав на использование служебного произведения;

3) определить размер и порядок выплаты автору авторского вознаграждения за использование служебного произведения.

Указанные отношения могут быть урегулированы в трудовом договоре (контракте) с работником или же в отдельном договоре с работником на создание конкретного произведения по заданию работодателя.

Необходимо обратить внимание на то, что:

1) по умолчанию все исключительные права на использование служебного произведения принадлежат организации-работодателю.

2) данная статья распространяется только на отношения между юридическим лицом — организацией и физическим лицеям, состоящим с организацией в трудовых отношениях (работником) и неприменима для регулирования отношений между юридическими лицами.

Приобретение объекта авторских прав у третьих лиц в зависимости от целей его приобретения и дальнейшего использования может быть оформлено авторским договором об использовании произведения или договором купли-продажи экземпляра произведения. Предметом сделки может быть как экземпляр произведения, так и авторские права на это произведение.

Если предприятие намерено приобрести нематериальный актив для личного использования в своей хозяйственной деятельности, то подобные отношения могут быть отражены в договоре купли-продажи экземпляра авторского произведения. В соответствии с Законом РФ от 9 июля 1993 1. № 5351-I «Об авторском праве и смежных правах» экземпляр произведения являлся копией произведения, изготовленной в любой материальной форме.

Приобретенный экземпляр авторского произведения предприятие вправе использовать только в своей деятельности для собственных (личных) нужд. Владелец экземпляра авторского произведения не вправе распространять (тиражировать) данный объект без согласия автора.

Предметом договора купли-продажи является материальный объект (имущество) единичный экземпляр авторского произведения, овеществленный на каком-либо материальном носителе (бумаге, дискете и т. п.), а не имущественные права автора (правообладателя) на произведение, поскольку предметом договора купли-продажи может быть только вещь, а не авторские права.

*В* ст. 6 Закона *РФ* «Об авторском праве и смежных правах» прямо подчеркиваются, что авторское право на произведение не связано с правом собственности на материальный объект, в котором произведение выражено. Передача права собственности на материальный объект или права владения материальным объектом сама но себе не влечет передачи каких-либо авторских прав на произведение, выраженное в этом объекте.

Передача (приобретение) принадлежащих автору имущественных прав, возникающих из произведения (право на воспроизведение, право на распространение, право на публичный показ, право на перевод, право на переработку и др.), осуществляется только на основании авторского договора, существенные условия которого определены в ст. 30, 33 Закона РФ «Об авторском праве и смежных правах». По авторскому договору организация приобретает права на дальнейшее распространение или иное использование произведения в целях получения дохода.

Закон различает два вида авторских договоров: договор заказа и авторский договор об использовании произведения.

Согласно ст. 33 Закона, по авторскому договору заказа автор обязуется создать произведение в соответствии с условиями договора и передать его заказчику, а Заказчик обязуется уплатить автору вознаграждение. Правовой режим произведения, созданного по авторскому договору заказа, необходимо отличать от служебных произведений. Отношения, оформленные авторским договором заказа, имеют определенные отличия от отношений по созданию служебных произведений:

1) стороной авторского договора заказа является не работник организации, а любое физическое лицо;

2) по авторскому договору заказа автор передает заказчику конкретное произведение, отвечающее требованиям договора, а автор служебных произведений передает работодателю все созданные им при выполнении служебных обязанностей произведения;

3) Исключительные права на служебные произведения принадлежат работодателю, а не автору, если в договоре не указано иное. Исключительные права на произведения, созданные по авторскому договору заказа, принадлежат автору, а не заказчику, если в договоре не указано иное.

Согласно ст. 30 Закона «Об авторском праве и смежных нравах», передача принадлежащих автору имущественных прав на произведения осуществляется только на основании авторского договора, за исключением случаев, специально предусмотренных Законом.

Закон различает два вида авторских договоров об использовании произведения: авторский договор о передаче исключительных прав и авторский договор о передаче неисключительных прав. Авторский договор о передаче исключительных прав разрешает использование произведения определенным способом и в установленных договором пределах только лицу, которому эти права передаются, и дает такому лицу право запрещать подобное использование произведения другими лицами.

**Пример.** При приобретении по авторскому договору исключительных прав на публикацию литературного произведения (рассказа, статьи и т. д.), только правоприобретатель будет иметь право на публикацию данного произведения, запрещать другим лицам осуществлять публикацию этого произведения.

Авторский договор о передаче неисключительных прав разрешает использование произведения пользователю, обладателю исключительных прав, а также другим лицам, получившим разрешение на использование этого произведения.

Существенным условием авторского договора является определение способов использования произведения (конкретные права, передаваемые по данному договору), поскольку, если в договоре прямо не указывается о передаче тех или иных прав, они считаются не переданными. Остальные условия договора (срок и территория использования произведения, размер вознаграждения автора) определены в законе и будут применяться в случае, если стороны самостоятельно их не урегулируют.

Нормы авторских договоров не должны противоречить Закону «Об авторских и смежных правах», поскольку, согласно ст. 31 Закона, указанные нормы авторского договора являются недействительными.

Таким образом, директору и бухгалтеру предприятия в каждом конкретном случае необходимо представлять, что является предметом сделки: экземпляр авторского произведения или авторские права, возникающие из этого произведения.

Необходимо обратить внимание на то, что использование различных видов гражданско-правовых договоров при приобретении объектов авторского права предопределяет не только правовой режим приобретенного объекта, но и его последующий бухгалтерский учет. Нематериальными активами будут считаться лишь права на объекты авторского права, приобретенные по авторским договорам, но не по договорам купли-продажи. Различные договоры являются основанием приобретения различных объектов: в одном случае - это имущество, а в другом - имущественное право.

**Правовой режим объектов промышленной собственности и средств индивидуализации юридического лица**

В соответствии с «Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации», одной из разновидностей нематериальных активов являются права, возникающие из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование. Объединенные в данную группу объекты включают: 1) результаты творческой деятельности, охраняемые патентным правом — «промышленная собственность» (изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения);

2) средства индивидуализации юридического лица, продукции, выполняемых работ или отказываемых услуг (фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товара).

Все указанные объекты (изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания) имеют общий правовой режим, поскольку, во-первых, в законодательстве установлен исчерпывающий перечень подобных объектов, во-вторых, для их правовой охраны требуется обязательная специальная регистрация по определенной процедуре в соответствующих органах, и, в-третьих, все сделки с указанными объектами также нуждаются в обязательной специальной регистрации.

Нематериальные активы, объединенные в данную группу, можно разделить на два вида. Во-первых, к нематериальным активам относятся **права, возникающие из патентов** на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, **из свидетельств** на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания. Во-вторых, к нематериальным активам относятся **права, возникающие из лицензионных договоров** на использование изобретений, промышленных образцов, селекционных достижений, полезных моделей, товарных знаков и знаков обслуживания. То есть нематериальными активами являются не сами изобретения и товарные знаки, а права на данные объекты, которые возникают или из патентов (свидетельств) или из лицензионных договоров. От основания возникновения зависит и объем прав юридического лица на данный объект.

Правовой режим данной группы нематериальных активов определяется несколькими законами, к которым относятся: Патентный Закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 1. №3517-1, Закон РФ от 6 августа 1993 г. № 5605-1 «О селекционных достижениях», Закон РФ 01 23 сентября 1992 1. № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров». Кроме того, существует большое количество нормативных актов, регулирующих процедуру оформления и регистрации прав на каждый из перечисленных выше объектов, размеры пошлин и иные вопросы. Источником патентного права являются также международные конвенция, к которым присоединилась наша страна, и Основы гражданского законодательства 1991 года, действующие в части, не противоречащей указанным нормативным актам.

Правовое регулирование сделок с объектами промышленной собственности и средствами индивидуализации юридического лица.

Лицо, зарегистрировавшее изобретение, полезную модель, промышленный образец и получившее патент, называется в законодательстве патентообладателем. Патентообладателем становится лицо, которое создало нематериальный объект[[1]](#footnote-1) или приобрело патент на него у другого патентообладателя.

Создание нематериальных объектов в гражданском праве оформляется договором о выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (договор на выполнение НИОКР) и договором о создании (передаче) научно-технической продукции (НТП).

#### *Договор о выполнении НИОКР.*

Порядок заключения и исполнения договора на выполнение НИОКР, права и обязанности сторон по договору регулируются главой 38 ГК РФ и Положением о договорах на создание (передачу) научно-технической продукции, утвержденным Постановлением Государственного комитета СССР по науке и технике от 19 ноября 1987 г. № 435. действующим в части, не противоречащей ГК РФ.

В соответствии со ст. 769 ГК РФ по договору на выполнение научно-исследовательских работ исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а по договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию, а заказчик обязуется принять работу и оплатить ее.

Таким образом, результатом указанного договора станет нематериальный объект:

1) научное исследование, новая технология производства (т. е. информация);

2) образец нового изделия, иное производственное новшество (т. е. какое-либо устройство или иной объект).

Особенностью договора на выполнение НИОКР является возможность получения отрицательного результата в ходе работы. В соответствии с законодательством при невозможности достичь ожидаемых результатов или невозможности не по вине исполнителя создать обусловленное договором изделие и конструкторскую документацию на него заказчик обязан оплатить понесенные исполнителем затраты. Это существенное отличие договора на выполнение НИОКР от договора подряда. Согласно договору подряда, заказчик оплачивает лишь конечный результат работы, а при не достижении результата произведенная исполнителем работа не оплачивается.

***Договор о создании (передаче) научно-технической продукции (НТП).***

Очень часто в правовой литературе специально выделяют договор о создании (передаче) НТП как разновидность договора по созданию нематериальных объектов. К научно-технической продукции, как правило, относят научно-исследовательские, конструкторские и технологические работы, изготовление, испытание и обслуживание опытных изделий и образцов и иные работы и услуги. Но указанный договор содержит все условия договора о выполнении НИОКР или большую их часть, поэтому не требует специального анализа.

***Договор о передаче патента на нематериальный объект.***

Патентообладателю законодательством предоставлено право передать свой патент на зарегистрированный нематериальный объект другому лицу.

При заключении подобных договоров все права на нематериальный объект передаются новому лицу, которое становится законным патентообладателем (владельцем) данного нематериального объекта.

Обязательным условием оформления подобных договоров является их регистрация в Патентном ведомстве. Без такой регистрации заключенные договоры считаются недействительными. Порядок регистрации указанных договоров уступки патента (товарного знака) регулируется соответствующими правилами.

***Лицензионный договор.***

В случае, когда нематериальный объект уже создан и зарегистрирован другим лицом, все остальные лица имеют право использовать данный объект на основании специального разрешения (лицензии), если иное не установлено в законодательстве.

Основной разновидностью получения лицензии является заключение лицензионного договора. Предметом лицензионного договора являются права на нематериальные объекты (изобретение, полезную модель, промышленный образец, товарный знак, знак обслуживания), которые прошли специальную регистрацию в соответствующих органах.

В соответствии со ст. 13 Патентного закона любое лицо, не являющееся патентообладателем, вправе использовать изобретение, полезную модель, промышленный образец, защищенные патентом, лишь с разрешения патентообладателя (на основании лицензионного договора).

В соответствии со ст. 26 Закона РФ от 23 сентября 1992 г. № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» передача прав на использование товарного знака осуществляется на основании лицензионного договора.

В соответствии со ст. 16 Закона РФ от 6 августа 1993 г. № 5605-1 «О селекционных достижениях» право на использование селекционного достижения другому лицу (лицензиату) передается по лицензионному договору.

По лицензионному договору патентообладатель (лицензиар) обязуется предоставить право на использование нематериального объекта в объеме, предусмотренном договором, другому лицу (лицензиату), а последний принимает на себя обязанность вносить лицензиару обусловленные договором платежи и осуществлять другие действия, предусмотренные договором.

В зависимости от объема прав, передаваемых лицензиату, разработано несколько разновидностей лицензионных договоров: обязательная лицензия, открытая лицензия, принудительная лицензия, исключительная и неисключительная лицензии, полная лицензия.

Лицензионный договор имеет существенные отличия от договоров купли-продажи и аренды, поскольку предметом лицензионного договора являются права на использование нематериального объекта, а не сам объект.

В соответствии с действующим законодательством лицензионный договор подлежит обязательной регистрации в специальных государственных органах (Патентное ведомство, Госкомиссия по испытанию и охране селекционных достижений), а без регистрации считается недействительным. Порядок регистрации лицензионных договоров регулируется соответствующими правилами, утвержденными Роспатентом.

***Права на ноу-хау.***

Еще одним нематериальным активом является техническая, организационная и коммерческая информация, составляющая секреты производства (ноу-хау). В п. 55 «Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации» ноу-хау специально выделяется как особая разновидность нематериальных активов. В гражданском законодательстве понятие «ноу-хау» также обособлено от понятия «интеллектуальная собственность».

Необходимо обратить внимание на то, что нематериальными активами может быть не любая информация, а только информация определенною рода техническая, организационная и коммерческая информация, составляющая секреты производства (ноу-хау).

Правовой режим информации определяется федеральным законом от 20 февраля 1995 г. № 24-ФЗ «Об информации, информатизации и защите информации». **Информацией** называются сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах независимо от формы их представления.

Под ноу-хау (коммерческой тайной) понимается такая информация технического, организационного, служебного или коммерческого характера, которая имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу того, что о ней неизвестно третьим лицам, к ней нет свободного доступа на законном основании, и обладатель информации принимает меры для охраны ее конфиденциальности. В отличие от изобретений информация, являющаяся ноу-хау, не подлежит регистрации, а охраняется путем установления запрета на ее разглашение для лиц, получивших доступ к такой информации.

Примером ноу-хау являются методики проведения аудиторских проверок, принятые во многих солидных аудиторских фирмах.

Правовой формой передачи ноу-хау является договор о передаче ноу-хау. В отличие от лицензионного договора, по договору о передаче ноу-хау передается само ноу-хау (информация), а не право на его использование. Поэтому существенным условием является описание передаваемого ноу-хау. Во всем остальном договор о передаче ноу-хау не отличается от лицензионного договора и содержит его основные условия (порядок передачи, срок действия договора, цена и порядок ее уплаты, обязательства сторон сохранять конфиденциальность). Следует отметить также, что договор о передаче ноу-хау не подлежит какой-либо специальной регистрации.

##### Права пользования земельными участками и природными ресурсами

В соответствии с «Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации» к нематериальным активам относятся также нрава пользования земельными участками и природными ресурсами.

В соответствии с п. 4.23.1 Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, по ст. «Права на пользование обособленными природными объектами» показывается стоимость прав на использование земельных участков, природных ресурсов (воды, недр и др.).

В настоящее время правовой режим природных ресурсов определяется комплексом нормативных актов: Гражданским кодексом, Земельным кодексом РФ: Законом РФ «О недрах» от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 (в редакции от 3 марта 1995 1): Законом РФ «О животном мире» от 24 апреля 1995 1.; Водным кодексом РФ от 16 ноября 1995 г.: Законом РФ «О континентальном шельфе Российской Федерации» от 30 ноября 1995 г.

Права пользования природными ресурсами обладают определенной ценностью для правообладателя и имеют определенную стоимость (затраты на получение данного права), хотя не содержат вещественного наполнителя. Следовательно, права пользования природными ресурсами содержат все отличительные признаки понятия «нематериальные активы» и, следовательно, могут быть отнесены к ним. Отличительной особенностью прав пользования природными ресурсами является уникальность самого объекта пользования, поэтому пользование природными ресурсами и является нематериальным активом.

К нематериальным активам относится также право пользования земельными участками. В соответствии со ст. 26 ГК РФ право постоянного (бессрочного) пользования земельным участком, находящимся в государственной или муниципальной собственности, предоставляется гражданам и юридическим лицам на основании решения государственного или муниципального органа, уполномоченного предоставлять земельные участки в пользование. Лицо, которому земельный участок предоставлен в постоянное пользование, осуществляет владение и пользование этим участком в пределах, установленных законодательством и выданным ему актом.

Права пользования природными ресурсами предоставляются на основании административного акта государственного органа, отражаются в бухгалтерском учете как нематериальные активы и не могут передаваться от одного юридического лица к другому на основании договора между ними.

###### Организационные расходы

В соответствии с п. 55 «Положения о бухгалтерском учете и отчетности и Российской Федерации», к нематериальным активам относятся также организационные расходы. Организационные расходы вызывают наибольшую сложность в бухгалтерском учете, поскольку нет нормативного акта, который полно и исчерпывающе определял бы состав организационных расходов.

В настоящее время нормативные акты, определяющие порядок заполнения бухгалтерской документации, существенно ограничили понятие организационных расходов. В соответствии с п. 4.23.1 Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, по статье «Организационные расходы» показывается сумма расходов, связанных с образованием юридического лица, признанная в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал.

Нормативные акты по бухгалтерскому учету предусматривают обязательным условием отнесения расходов по созданию организации к нематериальным активам наличие соответствующей записи в учредительных документах организации, в соответствии с которой данные расходы признаны вкладом участника в уставный (складочный) каптал. Однако в связи с принятием первой части ГК РФ выполнение данного условия невозможно, поскольку это прямо противоречит нормам гражданскою законодательства. В соответствии со ст. 90 и 99 ГК РФ не допускается освобождение участника общества с ограниченной ответственностью или акционерного общества от обязанности внесения вклада в уставный капитал общества, в том числе путем зачета требований к обществу. Признание расходов участника в качестве вклада в уставный капитал является с правовой точки зрения зачетом требований по возмещению понесенных им расходов, что запрещено законом.

1. ***Учет нематериальных активов.***
   1. ***Оценка НМА.***

В бухгалтерском учете и отчетности нематериальные активы отражаются по первоначальной и остаточной стоимости.

Формирование *первоначальной стоимости* объекта зависит от основания, на котором он поступает на баланс организации.

Оценка нематериальных активов - стоимостное отражение в бухгалтерском учете и отчетности, как и иного имущества организации, - производится в настоящее время в соответствии с требованиями ст. 11 Закона «О бухгалтерском учете» (принят Государственной Думой 23 февраля 1996 г., действует с 28 ноября 1996 г.).

В соответствии с данной статьей «Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку: имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования, имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его изготовления...»

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета.

*Остаточная стоимость* для амортизируемых нематериальных активов представляет собой разницу между первоначальной их оценкой и накопленной на отчетную дату амортизацией.

Синтетический учет нематериальных активов осуществляется на счете 04 «Нематериальные активы» и первоначальной оценке.

Аналитический учет ведется по отдельным видам и объектам нематериальных активов.

При этом рекомендуется, чтобы укрупненная группировка нематериальных активов обеспечивала заполнение подраздела 3 «Амортизируемое имущество» формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу». В отчете за 1996 год аналитическая информация по нематериальным активам в форме № 5 была представлена следующим образом:

1) Права па объекты интеллектуальной (промышленной) собственности, в том числе права, возникающие:

— из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и др.;

- из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование, — из нрав на ноу-хау.

2) Права на пользование обособленными природными объектами.

3) Организационные расходы.

4) Деловая репутация организации.

5) Прочие.

Необходимо отметить, что типовые формы первичных документов для учета движения объектов нематериальных активов отсутствуют. Это служит одной из причин неверного оформления или отсутствия оформления факта постановки на учет нематериальных активов.

В этой связи организации должны самостоятельно разработать формы первичной документации по нематериальным активам, исходя из требований ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете», Положения о документах и документообороте.

Первичным документом, который служит основанием для постановки на баланс того или иного объекта нематериальных активов, должен быть Акт приемки нематериальных активов.

* 1. ***Учет поступления и создания нематериальных активов.***

Основными способами поступления нематериальных активов на предприятие являются:

* осуществление долгосрочных инвестиций организации;
* приобретение или создание нематериальных активов;
* поступление в счет вклада в уставный капитал инвесторов;
* передача безвозмездно от третьих лиц;
* поступление для осуществления совместной деятельности.
  + 1. ***Приобретение нематериальных активов.***

В настоящее время отсутствует унифицированная терминология, обозначающая все варианты способов поступления тех или иных активов на баланс организации. Например, процесс приобретения нематериальных активов можно понимать в широком смысле как *процесс возникновения исключительных прав* у предприятия независимо от юридического основания (лицензионный договор, учредительный договор, договор о передаче ноу-хау и т.д.) и в узком смысле как *процесс возмездного получения прав или иных активов.*

Я буду рассматривать приобретение как *процесс возмездного получения имущества,* относимого к нематериальным активам.

Приобретение предприятием уже созданных другими организациями и лицами объектов исключительных прав, начиная с 1995 года можно осуществлять на основании следующих гражданско-правовых договоров:

- авторских договоров об использовании произведения;

- лицензионных договоров;

- договоров о передаче ноу-хау.

Приобретение такого исключительного вида нематериальных активов, как квартира, осуществляется на основании договора купли-продажи.

Порядок отражения в бухгалтерском учете процесса приобретения нематериальных активов изменялся в разных отчетных периодах.

До 1994 года, в соответствии с действовавшей в тот период редакцией Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, приобретение нематериальных активов отражалось в бухгалтерском учете непосредственно по дебету счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если между моментом возникновения затрат по приобретению нематериальных активов и сроком их оприходования на баланс (например, процесс разработки товарного знака) возникал временной лаг, можно было рекомендовать фактические затраты, связанные с приобретением нематериальных активов, до их завершения временно собирать по дебету счета 31 «Расходы будущих периодов» с последующим списанием на основании акта приемки с кредита счета 31 в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

До января 1994 года нормативные документы не давали ответа на вопрос о том, можно ли учитывать в составе собственного имущества нематериальные активы, созданные на самом предприятии. Особенно часто этот вопрос возникал по поводу создания программных продуктов для использования на этом же предприятии.

С 1 января 1994 года после утверждения Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций изменился порядок учета приобретения и создания нематериальных активов.

С 1994 года и по настоящее время приобретение и создание нематериальных активов осуществляется в результате долгосрочных инвестиций организации.

В соответствии с п. 1.2 Положения но бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утверждено письмом Минфина РФ от 30 декабря 1993 г. № 160) «под долгосрочными инвестициями... понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий».

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на счете 08 «Капитальные вложения», на котором открываются субсчета по их видам, в том числе субсчет «Приобретение нематериальных активов».

Стоимость прав и иных видов активов, подлежащих в соответствии с их юридической формой, экономической природой и целевым использованием учету в составе нематериальных активов, приобретенных предприятиями, отражается на счете «Капитальные вложения», согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов, после их оприходования и постановки на учет, что находит отражение по дебету счета 08, субсчет «Приобретение нематериальных активов», и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Счет 08 «Капитальные вложения» предназначен для калькулирования первоначальной стоимости нематериальных активов, которая может состоять не только из стоимости приобретения объекта, но и из дополнительных затрат, необходимых для его доведения до состояния, в котором он пригоден к использованию в запланированных целях.

После того как объект приведен в состояние готовности к использованию в запланированных целях, он зачисляется на основании акта приемки в состав нематериальных активов, что отражается в бухгалтерском учете записью: дебет счета 04 «Нематериальные активы» и кредит счета 08 «Капитальные вложения».

* + 1. ***Создание нематериальных активов.***

В Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации говорится не только о приобретении, но также и об изготовлении нематериальных активов. Но изготовление является основным первоначальным способом возникновения права собственности на вещи; в отношении нематериальных активов вообще не может возникать право собственности, так как они представляют собой объекты, на которые возникают не права собственности, а исключительные права. Поэтому более правильно говорить не об изготовлении, а о создании нематериальных активов.

Если обратиться к истории вопроса, то до января 1994 года вопрос о том, можно ли вообще учитывать в составе собственного имущества нематериальные активы, созданные на самом предприятии, был дискуссионным. Нормативные акты на него ответа не давали.

О том, что затраты на создание нематериальных активов также относятся к категории долгосрочных инвестиций и подлежат учету на счете 08 «Капитальные вложения», указано впервые в Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (действует с января 1994 года).

Создание нематериальных активов возможно как собственными силами организации (работниками предприятия), так и путем привлечения сторонних организаций.

Правовое оформление создания творческого произведения необходимо для решения вопроса о принадлежности права использования созданного произведения и вытекающих из него имущественных прав автора и предприятия. Отдельные правовые нормы, регулирующие процесс создания произведения, могут содержаться в трудовом договоре (контракте) работника и предприятия, но желательно заключать дополнительный договор между предприятием и работником на его создание.

Для правового оформления создания и передачи творческих произведений могут быть использованы:

* договор о создании и передаче авторского произведения;
* договор о выполнении НИОКР;

— договор о создании и передаче научно-технической продукции.

О приобретении нематериальных активов было сказано выше. Необходимо подчеркнуть, что на практике провести разделение между приобретением и созданием нематериальных активов достаточно сложно, так как создание нематериального актива на основании договора предполагает его дальнейшую передачу заказчику.

На мой взгляд, между приобретением и созданием нет принципиальной разницы с точки зрения экономического содержания этих процессов и разницы с точки зрения целей использования полученного конечного продукта.

*Назрела настоятельная необходимость в четком терминологическом обосновании объектов бухгалтерского учета. Процесс унификации терминов бухгалтерского учета имеет и самостоятельное значение. Кроме того, его важность в настоящее время обусловлена тем, что многие бухгалтерские обозначения используются в налоговом законодательстве, а значит, двусмысленность и непроработанность этих вопросов имеет для предприятий порой очень серьезные налоговые последствия.*

Согласно п. 2.5 Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности (Приложение № 2 к приказу Минфина РФ от 12 ноября 1996 1. № 97), при осуществлении капитальных вложений и вложений в нематериальные активы на счет 08 «Капитальные вложения» относятся расходы организации по уплате процентов по кредитам банков и иным заемным обязательствам, использованным на эти цели. При этом проценты, уплаченные (начисленные) после ввода в действие объектов основных средств и постановки на учет нематериальных активов, подлежат отнесению в дебет счета 81 «Использование прибыли» или других счетов учета аналогичных источников.

* + 1. ***Поступление в счет вклада в уставный капитал инвесторов и безвозмездно.***

Нематериальные активы, поступившие на предприятие в результате вклада в уставный капитал инвесторов, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». На величину заявленного уставного капитала предприятия была сделана запись по дебету счета 75 и кредиту счета 85 «Уставный капитал».

Основанием для отражения в бухгалтерском учете в данном случае является учредительный договор.

Нематериальные активы приходуются в оценке по согласованной между учредителями стоимости.

Нематериальные активы могут поступать на предприятие *безвозмездно.* При этом следует обратить внимание на то обстоятельство, что безвозмездное получение материальных ценностей (вещей) осуществляется на основании договора дарения, заключение которого между коммерческими организациями запрещено статьей 575 ГК РФ (за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает пяти установленных законом минимальных размеров оплаты труда).

Нематериальные активы, если они представляют собой исключительные права организации, не могут передаваться на основе договора дарения. Их передача безвозмездно может оформляться с помощью всех перечисленных выше договоров, в которых отсутствует условие о возмездном характере передачи того или иного объекта, т. е. условие о цене. Таким образом, нематериальные активы могут поступать безвозмездно на предприятие как от физических, так и от юридических лиц.

Получение нематериальных активов, поступивших на предприятие безвозмездно, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 87 «Добавочный капитал», субсчет «Безвозмездно полученные ценности». Таким образом отражаются в бухгалтерском учете безвозмездно полученные нематериальные активы, которые предполагается использовать при осуществлении предпринимательской (уставной, производственной) деятельности организации.

Если поступающие безвозмездно нематериальные активы не предназначаются для производственной деятельности, то их оприходование на баланс отразится следующей проводкой: дебет счета 04 «Нематериальные активы» и кредит счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Фонд средств социальной сферы».

Особое внимание следует обратить на способ оценки поступающих таким образом на баланс нематериальных активов.

До опубликования текста Закона «О бухгалтерском учете» оценка поступающих на предприятие безвозмездно нематериальных активов должна была осуществляться экспертным путем, согласно пояснениям к счету 04 «Нематериальные активы» Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий. В настоящее время, согласно ст. II Закона, оценка имущества, полученного безвозмездно, осуществляется по рыночной стоимости на дату оприходования. Оценка нематериальных активов по рыночной стоимости в настоящее время затруднена, хотя в России и складывается институт оценки интеллектуальной собственности.

Согласно п. 2.7 Инструкции Госналогслужбы РФ № 37 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций», суммы средств, полученные безвозмездно от других предприятий, включаются в состав *внереализационных доходов,* т. е. подлежат обложению налогом на прибыль.

Такая формулировка в тексте Инструкции № 37 приводит к тому, что ряд бухгалтеров отражает безвозмездно получаемое имущество не по кредиту счетов 87 или 88, как предписывается Инструкцией по применению Плана счетов, а по кредиту счета 80 «Прибыли и убытки», так как именно на кредите счета 80 учитываются внереализационные доходы, согласно нормативным актам Минфина РФ по бухгалтерскому учету.

Действительно, формально проблема правильности отражения в учете этих сделок существует. Однако острота этого противоречия значительно спала с отчетного периода за 1995 год, который считается годом начала разделения бухгалтерского учета и учета для целей налогообложения. В настоящее время довольно остро стоит проблема терминологии, используемой в налоговом законодательстве, и заимствования отдельных понятий из других видов законодательства и отраслей права.

Получаемое безвозмездно имущество не должно учитываться на кредите счета 80 «Прибыли и убытки», а подлежит отражению на счетах 87 или 88 по принадлежности. Для целей налогообложения прибыль увеличивается на стоимость безвозмездно полученных средств расчетно без отражения на счетах бухгалтерского учета.

В настоящее время позиция по безвозмездно полученному организацией от других предприятий имуществу для увеличения финансового результата в целях налогообложения прямо оговорена в п. 4.5.

Согласно п. 9 Инструкции Госналогслужбы РФ от 11 октября 1995 1. № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость», при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) плательщиком НДС является сторона, их передающая. При этом сумма НДС, уплаченная передающей стороной, в бухгалтерском учете принимающей стороны не отражается и в зачет не принимается.

***2.3. Амортизация нематериальных активов.***

О порядке начисления и учете амортизации по нематериальным активам в настоящее время говорится в следующих нормативных актах: Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (п. 56), Положении о составе затрат (подл. «ц» п. 2), Инструкции но применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности (п. 4.23.1).

В п. 56 сказано, что стоимость объектов нематериальных активов погашается путем начисления амортизации в течение установленного срока их полезного использования.

По объектам, по которым производится погашение стоимости, амортизационные отчисления определяются одним из следующих способов:

линейный способ исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока их полезного использования;

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности организации).

По нематериальным активам, полученным по договору дарения и безвозмездно в процессе приватизации, приобретенным с использованием бюджетных ассигнований и иных аналогичных средств (в части стоимости, приходящейся на величину этих средств), и нематериальным активам бюджетных организаций амортизация не начисляется.

Начисление амортизации нематериальных активов производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Следует отметить, что даже в западном учете дискуссионными продолжают оставаться вопросы о перечне амортизируемых объектов нематериального характера, о сроках погашения их стоимостей.

До 1995 года в нормативных документах, регламентирующих вопросы методологии бухгалтерского учета, практически отсутствовало разделение нематериальных активов на амортизируемые и неамортизируемые.

В то же время у многих экономистов не вызывал сомнения тот факт, что не все нематериальные активы теряют свою стоимость в процессе использования, т. е. амортизируются. В качестве примеров приводились товарные знаки, бессрочные права пользования чем-либо и т. п. И если предприятие решало, что в составе его нематериальных активов есть такие, стоимость которых с течением времени не уменьшается, то при принятии своей учетной политики оно могло дать перечень такого рода нематериальных активов.

Если же предприятию представлялось целесообразным амортизировать все имевшиеся на балансе нематериальные активы, то оно вправе было начислять по ним амортизацию исходя из содержания подп. «ш» п. 2 Положения о составе затрат в редакции 1992 года.

Начиная с 1995 года, в основополагающих нормативных актах по бухгалтерскому учету прямо говорится *о погашающих и непогашающих* с течением времени свою стоимость нематериальных объектах (см. п. 48 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации 1994 года; Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета; пояснения к счету 05 «Амортизация нематериальных активов»).

В п. 4.6.4 Инструкции о порядке заполнения типовых форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденной приказом Минфина РФ от 19 октября 1995 г. № 115, был приведен перечень неамортизируемых нематериальных активов. Он включал в себя организационные расходы, товарные знаки и знаки обслуживания. Это же положение содержится в п. 4.23.1 новой Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности (утверждена приказом Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. № 97).

Положение о составе затрат в качестве единственного критерия для амортизируемости нематериальных активов предусматривает их использование в процессе осуществления уставной *деятельности* предприятия. Если следовать логике этого документа, не подлежат амортизации объекты, не участвующие в уставной деятельности организации. В этом смысле и товарные знаки, и организационные расходы необходимы для осуществления уставной деятельности. Можно возразить, что Положение о составе затрат только налоговый документ. Это не так. Это нормативный акт, регулирующий как налоговые, так и бухгалтерские аспекты себестоимости. На Положение о составе затрат имеется ссылка в п. 3.2. Инструкции о порядке заполнения форм годового отчета (пояснения по заполнению формы № 2 бухгалтерской отчетности), с одной стороны; с другой стороны, на нею ссылается п. 2.3 Инструкции № 37 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций».

Таким образом, несмотря на прямую запись о непогашении стоимости организационных расходов, товарных знаков и знаков обслуживания в нормативном акте Минфина РФ, нельзя сделать однозначного вывода об их неамортизируемости не только с точки зрения формирования себестоимости реализованной продукции в целях налогообложения, но и с точки зрения экономического смысла, имея в виду формальный текст Положения о составе затрат.

Из текста нормативных актов вытекает, что предприятие вправе само решать вопрос разделения нематериальных активов на амортизируемые и неамортизируемые, используя основные экономические критерии.

Как подойти к установлению срока полезного использования амортизируемых нематериальных активов и норм их амортизации? Возможны три варианта.

**В первом варианте** срок полезного использования совпадает со сроком действия того или иного вида нематериальных активов (лицензии, права пользования и т. п.), который предусмотрен соответствующим договором. В этом случае абсолютная величина амортизационных отчислений, начисленных за счет текущих издержек производства или обращения за год, равна отношению первоначальной стоимости к сроку полезного использования данного вида нематериальных активов, предусмотренному договором. **Второй вариант** предприятие самостоятельно устанавливает срок полезного использования нематериальных активов (права пользования программными продуктами, ноу-хау и т. п.). Основным фактором, влияющим в данном случае на обоснование нормы ежегодных амортизационных отчислений, должен быть срок, в течение которого ожидается, что данный объект будет приносить доход предприятию. Точно установить длительность такого периода практически невозможно. Поэтому на решение по данному вопросу может повлиять и величина первоначальной стоимости объекта нематериальных активов, и поведение себестоимости конкретного предприятия. Еще раз обращается внимание, что амортизационный период нематериальных активов не может быть менее года по определению.

В практике работы предприятий встречаются случаи, когда контролирующие органы требуют документально подтвержденного мнения независимых или третьих организаций по поводу сроков полезного использования нематериальных субъектов. Такая точка зрения неправомерна, так как в нормативных актах право установления срока полезного использования предоставлено самим организациям. Срок полезного использования нематериальных активов должен утверждаться распоряжением или приказом руководителя организации.

**В третьем варианте** практически не представляется возможным установить срок полезного использования. В этом случае действующее законодательство предусматривает десять лет, т. е. норма амортизационных отчислений — 10% в год.

**Отражение амортизации в бухгалтерском учете.**

В период с 1992 по 1994 гг. нормативными актами по бухгалтерскому учету был предусмотрен один вариант отражения в учете амортизации (а до 1995 года — износа) по нематериальным активам: с использованием счета 05 «Амортизация нематериальных активов». (Необходимо отметить, что в соответствии с изменениями к Плану счетов бухгалтерского учета (см. приказ Минфина РФ от 28 декабря 1994 г. № 173) счет 05, называвшийся ранее «Износ нематериальных активов», начиная с 1995 года получил название «Амортизация нематериальных активов».)

Начисление амортизации нематериальных активов может отражаться в бухгалтерском учете по дебету счетов учета затрат на производство или издержек обращения (20, 25, 26, 44 и других) и кредиту счета 05.

Аналитический учет по счету 05 должен вестись по видам и отдельным объектам нематериальных активов.

Необходимо отметить, что до 1995 года в соответствии с действующим законодательством был только один вид нематериальных активов, стоимость которого погашалась не путем начисления износа, без использования счета 05 (см. письмо Минфина РФ от 23 декабря 1992 1. № 117 «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятия»).

Положительная разница между покупной стоимостью имущества предприятия и его оценочной стоимостью, подлежащая учету на счете 04 «Нематериальные активы», в течение десяти лет должна списываться в себестоимость с кредита счета 04 непосредственно.

Начиная с 1995 года такой порядок отражения в учете погашения стоимости по нематериальным активам можно применять и по отношению к другим их видам.

Таким образом, в настоящее время предприятие вправе самостоятельно выбирать порядок отражения в учете процесса погашения стоимости принадлежащих ему нематериальных активов с использованием счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (дебет счетов 20, 26, 44 кредит счета 05) и без использования этого счета (дебет счетов 20, 26. 44 кредит счета 04) (см. пояснения к счету 04 «Нематериальные активы» Инструкции по применению Плана счетов).

Второй вариант целесообразно использовать для отражения погашения стоимости неотчуждаемых нематериальных активов, например лицензий на осуществление видов деятельности.

* 1. ***Учет выбытия нематериальных активов.***

Нематериальные активы выбывают с предприятия:

в результате реализации (экономический смысл реализации - продажа, юридический - потеря определенных прав),

вследствие списания по причинам нецелесообразности дальнейшего использования;

как финансовые вложения в уставные капиталы других организаций;

в результате передачи безвозмездно;

в качестве вклада в совместную деятельность (простое товарищество).

Для обобщения информации о перечисленных процессах, а также для выявления финансовых результатов от реализации и прочего выбытия нематериальных активов в Плане счетов предназначен операционно-результатный счет 48 «Реализация прочих активов».

По дебету счета 48 отражаются первоначальная (балансовая) стоимость нематериальных активов в корреспонденции с кредитом счета 04 «Нематериальные активы», а также возможные расходы, понесенные предприятием в связи с тем или иным процессом выбытия, в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т. п.

По дебету счета 48 в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость», отражаются также суммы налога на добавленную стоимость, входящие в выручку от реализации нематериальных активов.

По дебету счета 48 в корреспонденции с кредитом счета 05 «Амортизация нематериальных активов» отражается начисленная к моменту выбытия амортизация. По кредиту счета 48 в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов, счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», иных возможных счетов отражаются также различные виды доходов (выручки) от выбытия нематериальных активов.

Счет 48 не является балансовым счетом. В конце отчетного периода он закрывается. В результате сопоставления дебетового и кредитового оборотов по этому счету выявляется финансовый результат.

Выявленный на счете 48 «Реализация прочих активов» финансовый результат от всех операций по выбытию нематериальных активов, за исключением безвозмездной передачи, переносится на счет учета финансовых результатов счет 80 «Прибыли и убытки». Дебетовое (убыток) сальдо списывается с кредита счета 48 в дебет счета 80; кредитовый (прибыль) остаток переносится со счета 48 в кредит счета 80.

При безвозмездной передаче нематериальных активов выявленный на счете 48 финансовый результат (убыток) списывается предприятием в дебет счета 87 «Добавочный капитал», субсчет «Безвозмездно полученные ценности», а при его недостаточности в дебет счетов 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» или 81 «Использование прибыли».

До 1994 года этот результат относился в дебет счетов учета собственных средств прямо и непосредственно.

Особым случаем выбытия нематериальных активов (списания с основного баланса) является их передача на отдельный баланс предприятия, ведущего по договору о совместной деятельности учет совместной деятельности. Отражение в учете этих операций производится в порядке, аналогичном случаю выбытия нематериальных активов при вкладе в уставные капталы других предприятий.

При этом по дебету счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» или 58 «Краткосрочные финансовые вложения» (в зависимости от срока действия договора) показывается стоимость передаваемых нематериальных активов в оценке, предусмотренной в договоре, в корреспонденции с кредитом счета 48 «Реализация прочих активов». По дебету счета 48 в корреспонденции с кредитом счета 04 «Нематериальные активы» отражается их первоначальная (балансовая) стоимость. Одновременно с дебета счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в кредит счета 48 списывается начисленная сумма амортизации.

Остаточная стоимость нематериальных активов, передаваемых в уставные капиталы других предприятий или на отдельный баланс в целях осуществления совместной деятельности, может не совпадать с оценкой нематериальных активов, предусмотренной в учредительном договоре или в договоре о совместной деятельности. В этом случае на счете 48 возникает сальдо (по дебету или по кредиту) в зависимости от характера разницы.

Принципиальное значение имеет порядок закрытия счета 48 «Реализация прочих активов» в этом случае.

При вкладах в уставный каптал, как уже было подчеркнуто выше, счет 48 закрывался на финансовые результаты.

1. ***Налогообложение НМА.***

При рассмотрении вопросов налогообложения в хозяйственных операциях с нематериальными активами следует учитывать, что действующие нормативные документы не во всех случаях содержат отдельные положения, касающиеся этой категории долгосрочных активов, поэтому часто приходится руководствоваться общими правилами, касающимися как нематериальных активов, так и других видов имущества предприятий.

В операциях с нематериальными активами возникают в основном следующие налоги:

* налог на добавленную стоимость (НДС);
* налог на прибыль.

**Исчисление налога на добавленную стоимость.**

Особенности исчисления налога на добавленную стоимость в тех или иных конкретных ситуациях определяются целым рядом обстоятельств, и, прежде всего:

- условиями поступления и выбытия нематериальных активов;

- назначением конкретных объектов нематериальных активов, предназначенных:

для использования в производстве продукции (работ, услуг), облагаемых при реализации налогом на добавленную стоимость;

для использования в производстве продукции (работ, услуг), не облагаемых при реализации налогом на добавленную стоимость.

В качестве наиболее типичных вариантов поступления объектов нематериальных активов следует назвать:

* приобретение (покупку) нематериальных активов;
* создание объектов нематериальных активов, как собственными силами, так и путем привлечения сторонних исполнителей (подрядчиков) на договорной основе;
* приобретение объектов нематериальных активов на условиях обмена;
* безвозмездное получение объектов нематериальных активов.

Во всех этих случаях, так или иначе, решаются вопросы:

- должен ли получатель (покупатель) нематериальных активов оплачивать поставщику (продавцу, передающей стороне, изготовителю) налог на добавленную стоимость (или, другими словами, происходит ли приобретение нематериального актива с налогом на добавленную стоимость или без него);

- куда отнести и как в дальнейшем учитывать в расчетах налог на добавленную стоимость, если он уплачивался при приобретении нематериальных активов.

С момента возникновения налога на добавленную стоимость порядок учета и отражения в расчетах с бюджетом сумм НДС по приобретенным (купленным) нематериальным активам последовательно изменялся во времени.

По состоянию на сегодня суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при приобретении нематериальных активов, в полном объеме вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет, в момент принятия на учет нематериальных активов (п. 47 Инструкции Госналогслужбы РФ от 11 октября 1995 1. № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» в редакции изменений и дополнений № 3 от 22 августа 1996 г.).

Следует специально подчеркнуть, что, как и по другим видам приобретаемых предприятием ресурсов, по нематериальным активам речь может идти о возмещении только *уплаченных* поставщику *сумм налога* на добавленную стоимость (при соблюдении всех остальных требований Инструкции № 39). Соответственно, в бухгалтерском учете налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам». Суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие возмещению (зачету), списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость». Соответственно налогоплательщик при этом на основании данных оперативного учета должен вести раздельный учет сумм налога как по оплаченным, и по неоплаченным нематериальным активам, так (п. 50 Инструкции № 39).

В связи с приобретением нематериальных активов целесообразно рассмотреть ряд особых случаев. Прежде всего, это ситуация, когда приобретаются нематериальные активы, используемые для производства продукции (работ, услуг), не облагаемых при реализации налогом на добавленную стоимость. При этом сами нематериальные активы приобретаются с налогом на добавленную стоимость.

В этой ситуации в настоящее время следует руководствоваться требованиями Положения о бухгалтерском учете, а также п. 57 Инструкции № 39.

При осуществлении предприятием деятельности, не облагаемой налогом на добавленную стоимость (за исключением только подп. «а» и «б» п. 12 Инструкции № 39) налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам к возмещению (зачету) не принимается, а согласно Инструкции, учитывается в балансовой стоимости и списывается через износ. Необходимо отметить, что многие предприятия, осуществляющие деятельность, традиционно освобождаемую от налога на добавленную стоимость, допускают одну и ту же характерную неточность: исходя из того, что для них не предусмотрено возмещения (зачет), а предусмотрено включение суммы налога в стоимость приобретения, но отражают сумму «входного» налога по дебету счета 19 (соответствующего субсчета) с последующим списанием с кредита счета 19 в дебет счета 04, а сразу отражают по дебету счета 04 стоимость приобретенного актива вместе с налогом в корреспонденции непосредственно с кредитом счетов расчетов с поставщиками.

По моему мнению, это следует рассматривать как нарушение, которое может иметь налоговые последствия. Дело в том, что в отличие от п. 57, который в части нематериальных активов может быть прочитан двояко, п. 48 Инструкции № 39 четко указывает: нематериальные активы, используемые при производстве товаров, работ, услуг, освобожденных от налога на добавленную стоимость в соответствии с подп. «в» «ю» п. 12 Инструкции № 39, отражаются в учете по стоимости приобретения, включая сумму *уплаченного* налога. Таким образом, если приобретенные нематериальные активы поставщику не оплачены, то сумма НДС не может быть включена в стоимость активов, отражаемых по счету 04, а должна находиться по дебету счета 19 до тех пор, пока не будет оплачена. Если же предприятие, применяющее льготу, в этой ситуации не ведет счета 19 (исходя, как правило, из того, что возмещения не будет), это значит, что сформированная по дебету счета 04 стоимость нематериального актива на этот момент завышена. Соответственно, завышена и сумма износа, включаемая в состав издержек производства (обращения), что является прямым занижением прибыли для целей налогообложения.

Надо отметить, что эта ошибка не является специфической именно для нематериальных активов. Поскольку по льготам «в» - «ю» п. 12 Инструкции № 39 аналогичный порядок действует и в части основных средств (см. п. 48 Инструкции № 39), и в части материалов, работ, услуг, используемых для производства необлагаемой продукции (см. II. 20 Инструкции № 39), то и по этим видам приобретений, если за них в отчетном периоде оприходования не было уплачено поставщику, могут возникать те же последствия в виде занижения прибыли (за счет завышения издержек), а, кроме того, в виде завышения облагаемой базы по налогу на имущество (так как остаток счета 19 налогом на имущество не облагается). При налоговой проверке на весьма вероятное наличие такого нарушения проверяющему укажет сочетание трех признаков:

* применение льготы по налогу на добавленную стоимость (кроме подп. «а», «б» п. 12 Инструкции № 39);
* отсутствие (неведение) счета 19 в бухгалтерском учете;
* наличие остатка задолженности перед поставщиком товаров, работ, услуг, приобретаемых с налогом на добавленную стоимость.

Следует иметь в виду, что на практике нередко встречается ситуация, когда нематериальные активы приобретаются предприятием, имеющим как облагаемые, так и не облагаемые налогом на добавленную стоимость обороты по реализации (например, приобретенная предприятием технология используется как в производстве медикаментов, освобожденных от налога в соответствии с подп. «у» п. 12 Инструкции № 39, так и в производстве химической продукции, облагаемой налогом в общеустановленном порядке). Как в этом случае отражается в учете и включается в расчеты сумма НДС, уплаченная поставщику?

Инструкция № 39 не дает по этому вопросу однозначных рекомендаций применительно к нематериальным активам. Сложившийся в практике подход в основном сводится к тому, что сумма налога на добавленную стоимость сначала отражается по дебету счета 19, а затем — обязательно с учетом условия оплаты поставщику - списывается с кредита счета 19 частично в дебет счета 68 (к возмещению), частично на увеличение стоимости нематериального актива - в соответствии с удельным весом облагаемых и необлагаемых оборотов в данном периоде. Основания для зачета (возмещения) всей суммы налога по приобретенным нематериальным активам в данном случае у предприятия отсутствуют.

Инструкцией № 39 (п. 47) предусмотрен еще один случай, когда по приобретенным с налогом на добавленную стоимость нематериальным активам не производится возмещение (зачет) налога, это приобретение нематериальных активов за счет бюджетных ассигнований. Суммы налога, *уплаченные* поставщикам по также нематериальным активам, относятся на увеличение их балансовой стоимости.

На практике нередки случаи, когда предприятие-заказчик становится обладателем нематериального актива в результате выполнения предприятием-подрядчиком договора, например, на разработку технологии, способа производства продукта и т. д., то есть речь идет уже не о покупке готового продукта - нематериального актива, а о получении его в результате создания (изготовления) подрядчиком. Если этот процесс, согласно условиям договора, разбит на этапы, то приемка результатов может производиться и по частичной готовности. При этом в учете у заказчика будут отражаться фактические затраты на создание будущего нематериального актива как осуществляемые капитальные вложения. Соответственно, суммы налога на добавленную стоимость по принятым этапам будут отражаться по дебету счета 19 как налог на добавленную стоимость по капитальным вложениям.

До тех пор пока не произойдет оприходование нематериальных активов, оснований для зачета указанных сумм НДС по принятым этапам (не имеющим самостоятельного значения в качестве нематериальных активов) не имеется.

Необходимо обратить внимание еще на один вопрос, связанный с созданием нематериальных активов по договору с подрядчиком. Когда в аналогичной ситуации создаются основные средства, то, согласно п. 47 и п. 52 Инструкции № 39, выполненный подрядчиком объем стремительно-монтажных работ, включая налог на добавленную стоимость, заказчик учитывает по дебету счета 08 «Капитальные вложения» и кредиту счетов 60, 76, а затем сумма налога, учтенная на счете 08, списывается на счет 01 «Основные средств» по мере ввода объекта в эксплуатацию с последующим отнесением на себестоимость через суммы износа в установленном порядке. А вот по создаваемым нематериальным активам такой порядок Инструкцией № 39 не предусмотрен. В п. 53 содержится общий порядок списания сумм налога на добавленную стоимость по нематериальным активам в дебет счета 68. На этот вопрос стоит обратить внимание в связи с формированием стоимости объекта основных средств. Достаточно часто предприятие становится обладателем нематериальных активов без налога на добавленную стоимость, поскольку при реализации данного договора исполнитель использовал льготу по налогу. Так, один из наиболее частых случаев появление нематериального актива в результате выполнения научно-исследовательской или опытно-конструкторской работы учреждением образования или науки, что, согласно подп. «м» п. 12 Инструкции № 39, не облагается налогом на добавленную стоимость. Соответственно, в учете у заказчика не появляется сумма НДС по дебету счета 19 и не возникает вопрос о возмещении (зачете).

Такая же ситуация складывается при приобретении нематериальных активов у физических лиц, у предпринимателей без образования юридического лица, а в настоящее время еще и у субъектов малого предпринимательства, перешедших на упрощенную систему бухгалтерского учета, поскольку все эти категории не рассматриваются как плательщики НДС и, соответственно, не могут реализовать свою продукцию покупателю с налогом на добавленную стоимость.

При рассмотрении ситуации с приобретением нематериальных активов без налога на добавленную стоимость следует отметить наличие специальной льготы, прямо связанной с нематериальными активами. Согласно подп. «к» п. 12 Инструкции № 39, не облагаются налогом платежи по зарегистрированным в установленном порядке лицензионным договорам о предоставлении патентообладателем нрав другому лицу на использование охраняемого патентом объекта промышленной собственности (изобретения, полезной модели, промышленною образца), а также получение авторских прав. Следует обратить внимание на ужесточение формулировки льготы по сравнению с Инструкцией № 1, где вообще освобождались от налога на добавленную стоимость патенто-лицензионные операции (кроме посреднических), связанные с объектом промышленной собственности, на получение авторских прав. Согласно разъяснению Госналогслужбы РФ от 28 февраля 1996 г. № 03-4-09/35, от налога в соответствии с льготой в действующей сейчас формулировке освобождены платежи по зарегистрированным в установленном порядке лицензионным договорам о предоставлении *патентообладателем* прав другому лицу на использование охраняемого патентом объекта промышленной собственности.

Иные обороты, возникающие в процессе передачи и использования объектов промышленной собственности, облагаются налогом на добавленную стоимость в соответствии со ст. 3 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость».

Следует обратить внимание на то, что от налога освобождается только *получение* (но никак не передача) авторских прав. Согласно же Закону РФ от 9 июля 1993 1. № 5351\1-1 «Об авторском праве и смежных правах», переход авторскою права от одного субъекта к другому возможен не иначе, как по наследству.

В связи с этим юридические лица, получая *право* на использование, например, аудиовизуальных произведений, не приобретают авторских нрав на эти произведения. А поскольку от налета освобождается только получение авторских прав, то средства, получаемые изготовителями указанных произведений, за передачу по договорам прав на их использование, облагаются налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке (см. письмо Госналогслужбы РФ от 20 ноября 1995 г. № 05-4-09/21).

Согласно другому разъяснению, касающемуся программ ЭВМ (которые являются объектами авторского права), средства получаемые в качестве платы за передачу по договорам прав на использование этих программ облагаются налогом в общеустановленном порядке. Поэтому при передаче права на использование программ ЭВМ оплата вознаграждения за указанную передачу должна производиться с учетом налога на добавленную стоимость (письмо Госналогслужбы РФ от 15 марта 1996 г. № 03-4-09/35).

Таким образом, при действующей формулировке льготы вероятность приобретения нематериальных активов такого рода без налога на добавленную стоимость очень невелика.

Нематериальные активы могут не только приобретаться предприятием и не только создаваться путем привлечения стороннего подрядчика, но и могут создаваться собственными силами путем осуществления соответствующих расходов с отражением их по дебету счета 08 «Капитальные вложения» и — после завершения — поставки на учет по дебету счета 04. При этом необходимо иметь в виду, что, согласно п. 8 Инструкции № 39, облагаются налогом обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри организации (предприятия) для собственного потребления, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения. Таким образом, создание нематериальных активов собственным силами облагается налогом. При этом, согласно п. 9 Инструкции № 39, за основу определения облагаемого оборота в данном случае может быть принята фактическая себестоимость.

Сложность ситуации состоит в том, что Инструкция № 39 не дает прямых указаний о том, куда относить начисленный налог. В аналогичной ситуации с выполнением хозяйственным способом строительно-монтажных работ (п. 11, а также п. 52 Инструкции № 39) предусмотрено отражение начисленной суммы налога по кредиту счета 68 и дебету счета 08 с последующим включением в стоимость объекта и списанием через износ. По создаваемым своими силами нематериальным активам предусмотрено начисление налога, но не предусмотрено его включение в стоимость создаваемого объекта. Поскольку действовать по аналогии со строительно-монтажными работами прямых оснований все же нет, то при отсутствии специальных разъяснений можно говорить об отнесении начисленных налоговых сумм за счет собственных источников предприятия.

Исчисление налога на прибыль.

Исчисление налога на прибыль в операциях, связанных с нематериальными активами, регулируется соответствующими положениями Инструкции Госналогслужбы РФ от 10 августа 1995 г. № 37 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций» с учетом Изменений и дополнений № 3 от 18 марта 1997 г. Специальных положений именно по нематериальным активам в инструкции очень мало. Поэтому остановлюсь, главным образом, не на правилах налогообложения прибыли вообще, а на некоторых известных особенностях нематериальных активов для целей исчисления налога на прибыль.

1. Важнейшее правило, работающее при осуществлении операций, предусмотрено в п. 2.4 Инструкции №37. Согласно этому правилу, в случае реализации или безвозмездной передачи нематериальных активов с отрицательным результатом этот отрицательный результат не уменьшает налогооблагаемую прибыль. Другими словами, убыток при продаже нематериальных активов для целей налогообложения не учитывается. Но поскольку этот убыток участвует в формировании общей суммы прибыли в бухгалтерском учете и уменьшает ее (а в принципе может привести и к образованию убытка в бухгалтерском учете), то к настоящему моменту Инструкцией № 37 (в редакции Изменений и дополнений № 3) уже предусмотрена процедура «восстановления» прибыли для налогообложения, позволяющая выполнить требования п. 2.4. При исчислении прибыли для целей налогообложения предприятием теперь заполняется «Справка о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 «Расчета налога от фактическими прибыли» (данная справка предусмотрена Приложением № 11 к Инструкции № 37), или, иначе говоря, документ, превращающий прибыль (убыток) по данным бухгалтерского учета в валовую прибыль для целей налогообложения. Пунктом 4 Справки предусмотрено *увеличение* прибыли на ряд величин, в том числе (строка 4.7) на сумму убытков от реализации и безвозмездной передачи основных средств и иного имущества (соответственно, и нематериальных активов). Собственно, это «восстановление» предприятиями осуществлялось и раньше с представлением расчета в свободной форме, но до выхода Изменений и дополнений № 3 не было единообразной формы, что приводило к многочисленным ошибкам и разночтениям.

2. Тот же п. 2.4. Инструкции № 37 содержит еще одно положение, важное в ситуации, когда реализация основных средств и прочего имущества (обороты но счетам 47, 48) происходит с прибылью. В этом пункте, как известно, предусмотрено при определении прибыли от реализации основных фондов и иного имущества предприятий для целей налогообложения учитывать разницу (превышение) между продажной ценой и первоначальной или остаточной стоимостью этих фондов и имущества, увеличенной на индекс инфляции, исчисленный в установленном порядке. Это значит, что в результате применения указанного индекса прибыль для целей налогообложения может быть весьма существенно уменьшена по сравнению с прибылью в бухгалтерском учете.

Поскольку применение данного положения вызывало много разночтений и неточностей (хотя существовали разъясняющие письма и комментарии). Изменениями и дополнениями № 3 к Инструкции № 37 уточнено, при реализации какого имущества применяется индекс-дефлятор. В частности, теперь в п. 2.4 непосредственно указано, что *при реализации нематериальных активов индекс-дефлятор не применяется.* Несоблюдение этого требования влечет за собой занижение облагаемой прибыли.

3. При рассмотрении ситуации с безвозмездной передачей нематериальных активов следует затронуть не только передающую, но и получающую сторону. Согласно п. 2.7. Инструкции № 37, по предприятиям, получившим безвозмездно от других предприятий основные средства, товары и *иное имущество,* налогооблагаемая прибыль увеличивается на стоимость этих средств и имущества, но не ниже их балансовой (остаточной - но основным средствам) стоимости, числящейся у передающих предприятий. В «Справке» (Приложение № 11 к Инструкции № 37) это отражается но строке 4.5: прибыль для налогообложения увеличивается па стоимость безвозмездно полученного имущества от других предприятий.

(Необходимо обратить внимание на то, что увеличение прибыли предприятий происходит *только* в случае безвозмездного получения имущества от других *предприятий,* тогда как у банков оно происходит при безвозмездном получении как от юридических, так и от физических лиц).

4. При рассмотрении существующих льгот по налогу па прибыль наиболее часто применяемой и вызывающей наибольшее количество вопросов называют льготу, связанную с использованием прибыли для осуществления капитальных вложений (п. 4.1.1. Инструкции №37). Необходимо отметить, что в случае приобретения нематериальных активов, а также в случае их создания указанная льгота не применяется (хотя приобретение и создание нематериальных активов и представляют собой факт осуществления капитальных вложений и соответствующим образом отражаются в учете).

5. Еще один существенный вопрос, непосредственно касающийся реализации нематериальных активов, связан с понятием выбора политики для целей налогообложения «по оплате» или «по отгрузке». Если в части основной деятельности предприятия возможность выбора не вызывает сомнений, то в части реализации прочего имущества до самого последнего времени существовали различные позиции - например, позиция, согласно которой, для целей налогообложения прочая реализация в отличие от основной может определяться только по моменту отгрузки, но не по моменту оплаты.

Изменения и дополнения № 3 к Инструкции № 37 внесли ясность в этот вопрос: в Справке (Приложение № 11) строка 2.2 непосредственно предусматривает корректировку прибыли (убытка) по данным бухгалтерского учета от реализации основных фондов и иного имущества в результате изменения выручки от реализации этого имущества предприятиями, определяющими выручку по моменту оплаты.

Таким образом, в настоящее время прибыль предприятия от реализации нематериальных активов определяется предприятием в соответствии с принятой им политикой для целей налогообложения.

***Заключение.***

В заключение необходимо отметить, что многие вопросы, связанные с правовым регулированием и бухгалтерским учетом нематериальных активов, не получили необходимого нормативного закрепления, в связи с чем создают определенную сложность. При анализе нормативных актов различного уровня и практической деятельности многих организаций складывается впечатление, что понятием «нематериальные активы» пользуются во всех случаях, когда возникают затруднения с отнесением тех или иных объектов и расходов к определенным активам предприятия.

**Список литературы.**

1. Правовая система “Гарант” (все нормативные акты).
2. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. М. 1999.
3. Бухгалтерский учет. Учебник. Под ред. П. С. Безруких. М. 1996.
4. Григорьев Ю. А., Макарьева В. И. Альбом бухгалтерских проводок рублевых и валютных операций. М. 1998.
5. Журналы с приложениями:
   1. “Советы налогоплательщику”;
   2. “Консультант бухгалтера”;
   3. “Главбух”;
   4. “Московский бухгалтер”.

1. Под нематериальным объектом понимается вся совокупность результатов творческой и средств индивидуализации юридического лица (изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товара). [↑](#footnote-ref-1)