

Д.В. Кислов

НАЛОГОВЫЙ

Нематериальные активы: учет и налоги



Все виды НМА
Множество примеров
МСФО 38 «Нематериальные активы»
Арбитражная практика

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ: УЧЕТ И НАЛОГИ

Д.В.Кислов

ВВЕДЕНИЕ

Еще относительно недавно в составе нематериальных активов числились лицензии, программы с неисключительными правами их использования и другие аналогичные активы, что не могло не повлиять на соответствующую методологию учета. И лишь сравнительно недавно (с 2001 г.) в составе нематериальных активов стала учитываться только собственно интеллектуальная собственность организации с исключительными правами использования.

Но до сих пор встречаются ошибки в подходах к определению нематериальных активов, что является важной проблемой не только для финансовой аналитики предприятия, но может повлиять и на налогообложение.

Актуальность данного раздела учета только подчеркивается растущим значением роли нематериальных активов в деятельности предприятия. Уже давно не редкость, что на балансе предприятия числятся дорогостоящие исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, которые приносят предприятию большие прибыли.

Но даже на небольших предприятиях или по нематериальным активам небольшой стоимости проблемы их учета стоят не менее остро.

Для разрешения таких проблем требуются ясные и точные рекомендации, снабженные практическими примерами и обзорами арбитражной практики. Требуется анализ норм налогового законодательства, так как вопросов относительно налогового учета не становится меньше.

Уже несколько лет идет реформа бухгалтерского учета, конечная цель которой - приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и Международными стандартами финансовой отчетности. Понятно, что по этой причине аспекты учета нематериальных активов в соответствии с Международными стандартами не могут не волновать, пусть и на перспективу, дальновидных бухгалтеров, которые пока даже ни разу не сталкивались с МСФО.

Именно на рассмотрение этих моментов акцентирована данная книга.

Надеемся, что, прочитав эту книгу, бухгалтеры смогут справиться с любыми, даже самыми сложными задачами, связанными с учетом и налогообложением нематериальных активов, и получат ответы на многие интересующие их вопросы.

ГЛАВА 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

§ 1.1. Что относится к НМА?

Основным документом, регулирующим правила формирования в отечественном бухгалтерском учете информации о нематериальных активах, является Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000, утвержденное Приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. N 91н (далее - ПБУ 14/2000).

Правила учета и раскрытия информации по нематериальным активам в международном учете устанавливает МСФО 38 "Нематериальные активы", вступивший в силу в июле 1998 г. и охватывающий период, начиная с 1 июля 1999 г.

ПБУ 14/2000 вступило в силу с 1 января 2001 г., то есть действует уже четыре года, но до сих пор у многих бухгалтеров возникают проблемы с правильной классификацией объектов организации или ее затрат. Ошибочно объекты нематериальных активов отражаются как затраты предприятия, а многие затраты необоснованно учитываются в составе нематериальных активов.

Именно поэтому так важно подробно проанализировать, какие собственно объекты, затраты относятся к нематериальным активам, а какие нет.

Понятие нематериальных активов в отечественном законодательстве (ПБУ 14/2000)	Понятие нематериальных активов в международном учете (МСФО 38)
Нематериальными активами (intangible asset) могут быть признаны	
Объекты	Активы (asset)
не имеющие материально-вещественной (физической) структуры;	не имеющие физической формы;
идентифицированные среди другого имущества;	идентифицируемые неденежные активы;
не предназначенные для последующей перепродажи;	в самом определении нематериальных активов таких норм нет, однако далее в п. 2 МСФО 38 указывается, что данный стандарт не применяется в отношении нематериальных активов, создаваемых или приобретаемых организацией для продажи;
способные приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;	от которых ожидается поступление экономических выгод;
используемые в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение длительного времени, то есть срока полезного использования продолжительностью свыше 12-ти месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;	используемые (в официальном переводе - "содержимыми для использования") в производстве, предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду или для административных целей;
по которым имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самих активов и исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.)	контролируются компанией в результате прошлых событий;
	стоимость которых может быть надежно оценена

МСФО 38, используя термин "неденежные активы", также поясняет, что понимает под денежными активами (monetary asset). Это денежные средства и активы к получению в фиксированных или определяемых суммах.

Одним из условий идентифицируемости актива МСФО 38 называет его отделяемость от гудвилла (в российской терминологии - деловой репутации). Актив является отделяемым, если его можно арендовать, продать, обменять или произвести с ним другие действия. Признак отделяемости не может быть непременным условием идентифицируемости. В МСФО 38 приводится соответствующий этому пример. Так, если идентифицируемый актив приобретен с группой активов и операция сопровождается передачей юридических прав, то на их основе и возможно идентифицировать конкретный нематериальный актив.

В понятии МСФО 38 контролируемость актива представляет собой наличие прав на получение будущих экономических выгод, поступающих от лежащего в основе ресурса, а также возможность запретить доступ других к этому ресурсу.

В свою очередь, будущие экономические выгоды, поступающие от нематериального актива, могут включать выручку от продажи товаров, услуг, экономию затрат или другие выгоды, являющиеся результатом использования актива компанией.

Без труда можно заметить, что приведенные в таблице определения в целом почти идентичны, но между ними имеются существенные отличия.

Существенным различием является отсутствие в МСФО указания на временной период использования нематериальных активов. На наш взгляд, нормы ПБУ 14/2000 менее совершенны, так как полноценный нематериальный актив может иметь и сравнительно небольшой, менее одного года срок полезного использования, что по существу не лишает его права учитываться в составе нематериальных активов. В отечественном же учете устанавливается довольно жесткая привязка к сроку использования.

Более жесткие требования ПБУ 14/2000 выдвигает и в отношении наличия надлежаще оформленных документов, существования самих активов и исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности. Аналогом данного требования можно считать условие контроля актива компанией в результате прошлых событий. Хотя в отечественном законодательстве подчеркивается, что для признания актива нематериальным необходимо наличие исключительных прав на результаты деятельности. В МСФО такого требования нет, хотя введено условие контролируемости.

А вот требование наличия возможности надежно оценить актив, наоборот, отсутствует в отечественном стандарте. Хотя ПБУ 14/2000 и содержит специальный раздел, посвященный оценке нематериальных активов.

Отметим, что в соответствии со ст. 138 Гражданского кодекса РФ в случаях и в порядке, установленных ГК РФ и другими законами, признается исключительное право (интеллектуальная собственность) гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, индивидуализации продукции, выполняемых работ или услуг (фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания и т.п.). Использование результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации, которые являются объектом исключительных прав, может осуществляться третьими лицами только с согласия правообладателя.

То есть ГК РФ использует термин "интеллектуальная собственность", а ПБУ 14/2000 термин "результаты интеллектуальной деятельности".

Можно ли считать данные термины идентичными?

Тот же ГК РФ в ст. 128 при перечислении объектов, относящихся к объектам гражданских прав указывает: "результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность)".

То есть, исходя из анализа данных норм, можно заключить, что термин "интеллектуальная собственность" в свете норм ГК РФ и термин "результаты интеллектуальной деятельности" в свете норм ПБУ 14/2000 можно считать равнозначными.

Обратившись к Конвенции, учредившей Всемирную организацию интеллектуальной собственности (ВОИС) 14 июля 1967 г. (Конвенция ратифицирована Указом Президиума ВС СССР от 19.09.1968 N 3104-VII), из прочтения норм ст. 2 (пп. VIII), можем узнать, что "интеллектуальная собственность" включает права, относящиеся к: литературным, художественным и научным произведениям; исполнительской деятельности артистов, звукозаписи, радио- и телевизионным передачам; изобретениям во всех областях человеческой деятельности; научным открытиям; промышленным образцам; товарным знакам, знакам обслуживания, фирменным наименованиям и коммерческим обозначениям; защите против недобросовестной конкуренции; а также все другие права, относящиеся к интеллектуальной деятельности в производственной, научной, литературной и художественной областях.

Определение термина "интеллектуальная собственность" содержалось и в отечественном законодательстве. В утратившем на настоящий момент силу Федеральном законе от 13 октября 1995 г. N 157-ФЗ "О государственном регулировании внешнеторговой деятельности" говорилось, что исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности (интеллектуальная собственность) - это исключительные права на литературные, художественные и научные произведения, программы для электронно-вычислительных машин и базы данных; смежные права; на изобретения, промышленные образцы, полезные модели, а также приравненные к результатам интеллектуальной деятельности средства индивидуализации юридического лица (фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания) и другие результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, охрана которых предусмотрена законом.

Сменивший Закон N 157-ФЗ Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. N 164-ФЗ, вступивший в силу с 18 июня 2004 г., такой расшифровки интеллектуальной собственности по каким-то причинам не содержит.

Впрочем, косвенные расшифровки понятия "интеллектуальная собственность" содержатся и в целом ряде различных нормативных актов разного уровня. Например, в Таможенном кодексе РФ, смысл которых не противоречит сделанному нами выводу.

В отношении учета нематериальных активов бухгалтер должен акцентировать свое внимание на наличии исключительного права на актив.

В п. 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 28 сентября 1999 г. N 47 "Обзор практики рассмотрения споров, связанных с применением Закона Российской Федерации "Об авторском праве и смежных правах" (далее - Информационное письмо ВАС N 47) говорится, что если в договоре о передаче авторских прав при обозначении предмета договора прямо не использовано словосочетание "исключительные права", то характер передаваемых прав определяется исходя из содержания всего договора. И важно помнить, что включение в договор о передаче исключительных прав условия, ограничивающего права лица, которому они передаются, на их защиту, противоречит законодательству (п. 7 Информационного письма ВАС N 47).

В соответствии с требованиями ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов", чтобы принять объект к учету в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение вышеперечисленных условий. Если хотя бы одно условие не будет выполняться, то данный объект нельзя учитывать в составе нематериальных активов.

Пример. Организация приобрела товарный знак. Бухгалтер, принимая объект к учету, проанализировал имеющиеся условия.

Условие	Выполняется ли в отношении приобретенного товарного знака
1	2
Отсутствие материально-вещественной (физической) структуры	Выполняется
Возможность идентификации (выделения, отделения) от другого имущества	Выполняется
Использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации	Выполняется
Использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев	Выполняется
Организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества	Не выполняется
Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем	Выполняется
Наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.)	Выполняется

В связи с тем, что отсутствует факт одновременного выполнения условий ПБУ 14/2000, то данный актив не будет учитываться в составе нематериальных активов организации.

Подчеркнем, что если актив не будет использоваться в деятельности организации, то, несмотря на соблюдение всех остальных условий в составе нематериальных активов, его учитывать нельзя.

Нормы относительно порядка организации и ведения бухгалтерского учета нематериальных активов содержатся и в п. 55 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н (далее - Положение по ведению бухгалтерского учета).

Обратим внимание, что Письмо Минфина России от 23 августа 2001 г. N 16-00-12/15 разъясняет, что п. п. 55 - 57 Положения по ведению бухгалтерского учета не признаны недействующими, однако в связи со вступлением в силу с 1 января 2001 г. ПБУ 14/2000 п. п. 55 - 57 Положения по ведению бухгалтерского учета применяются в части, не противоречащей нормам ПБУ 14/2000.

Также в данном Письме говорится, что ввиду того, что вопросы бухгалтерского учета нематериальных активов в настоящее время регулируются двумя нормативными правовыми актами федерального органа исполнительной власти (Положение по ведению бухгалтерского учета и ПБУ 14/2000), между нормами которых существуют отдельные различия, то имеет место юридическая коллизия. Вследствие того, что Положение по ведению бухгалтерского учета и ПБУ 14/2000 являются нормативными правовыми актами одного иерархического уровня в системе правовых актов Российской Федерации, то в случае коллизии приоритет имеет нормативный акт, вступивший в силу позже.

То есть приоритетное значение имеют нормы ПБУ 14/2000.

Таким образом, по нашему мнению, если нормы Положения по ведению бухгалтерского учета не противоречат нормам ПБУ 14/2000, то они также могут применяться. Например, ПБУ 14/2000 среди перечисленных нематериальных активов не называет "ноу-хау", а вот нормы Положения по ведению бухгалтерского учета не обошли вниманием права на них.

Несмотря на то, что в ПБУ 14/2000 приведен вроде бы закрытый перечень объектов, которые могут являться нематериальными активами, по нашему мнению, нормы данного ПБУ относятся к неограниченному перечню объектов, которые отвечают необходимым условиям, поэтому, в частности, если права на "ноу-хау" отвечают всем условиям ПБУ 14/2000, необходимым для отнесения объекта к нематериальным активам, то они должны учитываться в составе нематериальных активов. Хотя такой подход трудно назвать бесспорным и ряд специалистов на данный момент склоняется к мнению, что "ноу-хау" нельзя учитывать в составе нематериальных активов в бухгалтерском учете.

Впрочем, обтекаемая формулировка "к нематериальным активам могут быть отнесены..." ставит под сомнение и закрытость приведенного перечня, вызывая споры. Анализируя приведенную формулировку, сразу можно сделать вывод, что к нематериальным активам может быть отнесен ряд перечисленных объектов, а, соответственно, может быть и не отнесен.

Однако из смысла данных норм ПБУ 14/2000 нельзя сделать однозначный вывод, что к нематериальным активам не могут быть отнесены и другие, не поименованные в перечне объекты. Формулировка "могут быть" больше похожа на приведение примерного перечня рассматриваемых активов, что не исключает возможности отнесения к нематериальным активам и других объектов.

Еще один нормативный акт содержит определенные нормы, регулирующие порядок признания объектов в составе нематериальных активов, только на этот раз для целей налогового учета. Это Налоговый кодекс РФ (далее по тексту - НК РФ). Напомним, что налоговый учет служит для целей исчисления налога на прибыль и может разниться с методологией бухгалтерского учета.

Определение нематериальных активов для целей налогового учета в целом аналогично определению нематериальных активов для бухгалтерского учета (п. 3 ст. 257 НК РФ). Нематериальными активами в налоговом учете признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Отличия от бухгалтерского термина состоят в том, что в НК РФ исключены такие фразы, как "не предназначенные для последующей перепродажи", "объекты не должны иметь материально-вещественной (физической) структуры, однако их неотъемлемым свойством должно являться то, что они могут быть идентифицированы среди другого имущества".

В то же время, исходя из смысла, вкладываемого НК РФ в понятие нематериальные активы, можно сделать вывод, что понятия нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете идентичны.

В частном запросе налогоплательщик, обратившись к определению нематериальных активов в налоговом учете (а именно, к положению о том, что актив для отнесения к нематериальным должен использоваться "в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации"), замечает следующее. В НК РФ отсутствует определение понятия "использование", а Патентный закон РФ от 23 сентября 1992 г. N 3517-1 (далее - Патентный закон) признает использованным изобретение в продукте или способе, если продукт содержит, а в способе использован каждый признак изобретения. В результате налогоплательщика интересует, какой же подход применять для отнесения объектов в состав нематериальных активов.

Минфин России в Письме от 30 марта 2005 г. N 03-03-01-02/99 отвечает, что п. 5 ст. 38 НК РФ определено, что в целях исчисления налога на прибыль под услугой следует понимать деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Далее позволим себе процитировать Письмо: "Таким образом, если предоставление за плату прав на патент на изобретение в соответствии с указанным определением в целях налогообложения организация может квалифицировать в качестве услуги, то право на патент на изобретение, предоставленное за плату, следует рассматривать как используемое в оказании услуг. Это позволяет без обращения к понятиям патентного законодательства квалифицировать полученный патент в качестве нематериального актива организации, поскольку он соответствует условиям, указанным в п. 3 ст. 257 НК РФ". Другими словами, финансисты обоснованно предлагают не копать так глубоко и не искать сложности там, где их нет.

Для наглядности сопоставления примерного перечня объектов нематериальных активов, фигурирующего в названных нормативных актах, составим сравнительную таблицу.

Таблица

Сопоставление примерных перечней объектов НМА
в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет		Налоговый учет
ПБУ 14/2000 (п. 4)	Положение по ведению бухгалтерского учета (п. 55)	НК РФ (п. 3 ст. 257)
1	2	3
- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;	- 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;	- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;		- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;		- исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ и базы данных;	- права, возникающие из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.;	- исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;

- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;		- исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации).	- 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;	
	- права, возникающие из прав на "ноу-хау" и др.	- владение "ноу-хау", секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта
		НК РФ (п. 1 ст. 325)
		- лицензионное соглашение на право пользования недрами

МСФО 38 применяется также к затратам на рекламу, подготовку, пусковые работы, исследования и разработки. Логика данного допущения, разъясненная в МСФО 38, такова, что деятельность по исследованиям и разработкам направлена на развитие знаний. Поэтому, хотя такая деятельность может приводить к появлению актива с физической субстанцией (например, опытный образец), физический элемент актива вторичен по отношению к нематериальному, то есть заключенному в нем знанию.

В отечественном законодательстве расходы на рекламу являются одной из статей расходов и к нематериальным активам не относятся ни по определению, ни по имеющимся условиям.

Расходы на подготовку и пусковые работы по российскому законодательству также не являются нематериальными активами. В зависимости от того, в связи с чем производятся эти работы, их стоимость относится:

- на себестоимость работ, если эти работы проводятся организацией по договору с заказчиком и сдаются ему по акту выполненных работ;
- включаются в стоимость создаваемого объекта основных средств, если возведение объекта происходит для собственных нужд организации;
- списываются за счет счета 91 "Прочие доходы и расходы", если по какой-то причине происходит их списание с учета.

В соответствии с МСФО 38 исследованиями являются оригинальные и плановые изыскания, предпринятые с целью получения новых научных или технических знаний или идей. Разработками являются применения результатов исследований или других знаний при планировании или конструировании новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения.

То есть исследования и разработки можно перевести в термины отечественного законодательства как научно-исследовательские и конструкторские работы.

ПБУ 17/02 "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" не применяется к научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете в качестве

нематериальных активов. ПБУ 14/2000 не применяется в отношении не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. Исходя из норм указанных ПБУ, делаем вывод, что НИОКР могут учитываться в составе нематериальных активов, будучи законченными и оформленными в установленном законодательством порядке.

МСФО 38 "Нематериальные активы" также указывает на то, что при финансовой аренде (лизинге) актив может быть материальным и нематериальным. После первоначального признания арендатор учитывает нематериальный актив на условиях финансовой аренды (лизинга) согласно МСФО 38.

Нормы ПБУ 14/2000 и все имеющиеся разъяснения Минфина России исключают возможность использования такого подхода в отечественном учете.

Также в МСФО 38 "Нематериальные активы" перечислены в составе нематериальных активов следующие объекты: права по лицензионному соглашению на кинофильм, видеозапись, пьесы, рукописи, патенты и права издания.

Прокомментируем более подробно нематериальные активы в трактовке российского законодательства по видам.

1.1.1. Объекты промышленной собственности

Имущественные, а также связанные с ними личные неимущественные отношения, возникающие в связи с созданием, правовой охраной и использованием изобретений, полезных моделей и промышленных образцов (далее - объекты промышленной собственности), регулирует Патентный закон РФ от 23 сентября 1992 г. N 3517-1 (в ред. от 07.02.2003).

Права на изобретение, полезную модель, промышленный образец охраняются законом и подтверждаются соответственно патентом на изобретение, патентом на полезную модель и патентом на промышленный образец.

Патент удостоверяет приоритет, авторство изобретения, полезной модели или промышленного образца и исключительное право на изобретение, полезную модель или промышленный образец.

В п. 3 ст. 3 Патентного закона перечислены сроки действия и в некоторых случаях сроки продления патентов, которые обобщены в следующей таблице.

Таблица

Сроки действия и сроки продления патентов

Наименование вида прав	Срок действия/продления	Дополнительный (помимо Патентного закона) нормативный источник
1	2	3
Патент на изобретение	Действует до истечения двадцати лет с даты подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности	
Патент РФ на изобретение, относящееся к лекарственному средству, пестициду или агрохимикату, для применения которых требуется получение в установленном порядке разрешения	Продлевается федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности по ходатайству патентообладателя на срок, исчисляемый с даты подачи заявки на изобретение до даты получения первого такого разрешения на применение, за вычетом пяти лет. При этом срок, на который	Приказ Роспатента от 22.04.2003 N 55 "О порядке продления срока действия патента РФ на изобретение, относящееся к лекарственному средству, пестициду или агрохимикату"

	продлевается действие патента на изобретение, не может превышать пять лет	
Патент на полезную модель	Действует до истечения пяти лет с даты подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности	
	Срок действия патента на полезную модель может быть продлен федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности по ходатайству патентообладателя, но не более чем на три года	"Правила продления действия свидетельства РФ на полезную модель", утвержденные Роспатентом 22.12.1994
Патент на промышленный образец	Действует до истечения десяти лет с даты подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности	
	Срок действия патента на промышленный образец может быть продлен федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности по ходатайству патентообладателя, но не более чем на пять лет	"Правила продления действия патента Российской Федерации на промышленный образец", утвержденные Роспатентом 22.12.1994

Перечисленные сроки могут помочь определить срок полезного использования конкретного актива.

Автором объекта промышленной собственности признается физическое лицо или несколько физических лиц, участвующих в его создании. Не признаются авторами физические лица, не внесшие личного творческого вклада в создание объекта промышленной собственности, оказавшие автору (авторам) только техническую, организационную или материальную помощь либо только способствовавшие оформлению прав на него и его использованию. Право авторства является неотчуждаемым личным правом и охраняется бессрочно.

В данном случае важно не путать авторство и, соответственно, право автора, и право исключительного использования актива. Создав объект промышленной собственности, данное лицо, можно так выразиться, становится автором этого изобретения навечно, а вот исключительное право использования может принадлежать или быть передано другому лицу. Например, право на получение патента на объекты промышленной собственности, созданные работниками в связи с выполнением их служебных обязанностей или в порядке выполнения конкретного задания, полученного от работодателя, принадлежит работодателю. В то же время, если работодатель в течение четырех месяцев с даты уведомления его автором о созданном объекте промышленной собственности не подаст заявку в Патентное ведомство, не переуступит право на подачу заявки другому лицу и не сообщит автору о сохранении соответствующего объекта в тайне, автор имеет право подать заявку и получить патент на свое имя. В этом случае работодатель имеет право на использование соответствующего объекта промышленной собственности в производстве с выплатой патентообладателю компенсации, определяемой на договорной основе.

Вообще бухгалтеру, как это ни странно звучит, полезно знать, что относится или не относится к изобретению, полезной модели, промышленному образцу, а также условия их патентоспособности. Дело в том, что если изобретение, полезная модель, промышленный образец будут не патентоспособны, то предприятие не сможет получить соответствующие документы, подтверждающие исключительные права на их использование, а значит, не сможет учесть расходы на их создание, приобретение в составе нематериальных активов.

Под изобретением Патентный закон понимает техническое решение в любой области, относящееся к продукту (в частности, устройству, веществу, штамму микроорганизма, культуре клеток растений или животных) или способу (процессу осуществления действий над материальным объектом с помощью материальных средств).

Можно обратиться и к нормам Закона СССР от 31 мая 1991 г. N 2213-1 "Об изобретениях в СССР", в части, не противоречащей действующему законодательству.

В Постановлении ФАС Московского округа от 5 апреля 2004 г. N КА-А40/2220-04 разъясняется, что изобретение не является производением науки, а относится к объектам промышленной собственности. Товарные знаки и патент на изобретение являются независимыми объектами права промышленной собственности.

В качестве полезной модели охраняется техническое решение, относящееся к устройству.

В качестве промышленного образца охраняется художественно-конструкторское решение изделия промышленного или кустарно-ремесленного производства, определяющее его внешний вид.

Патентный закон выдвигает определенные требования к патентоспособности рассматриваемых объектов.

Таблица

Критерии патентоспособности
объектов промышленной собственности

Наименование	Условия патентоспособности	Патентный закон
Изобретение	Предоставляется правовая охрана, если оно является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо	Статья 4
Полезная модель	Признается соответствующей условиям патентоспособности, если она является новой и промышленно применимой	Статья 5
Промышленный образец	Промышленному образцу предоставляется правовая охрана, если он является новым и оригинальным	Статья 6

Если эти требования не выполняются, то объекты не будут запатентованы.

Например, в своем Постановлении от 24 февраля 2005 г. N КА-А40/11506-04 ФАС Московского округа отказал в удовлетворении заявления о признании недействительными ненормативных актов государственных органов, которыми заявителю отказано в выдаче патента на изобретение, так как судом установлено, что изобретение не соответствует условию патентоспособности "новизна".

Характеристику признаков изобретения, полезной модели, промышленного образца обобщим в таблице.

Таблица

Расшифровка критериев патентоспособности

Изобретение	Полезная модель	Промышленный образец
Признак новизны		
если оно не известно из уровня техники	если совокупность ее существенных	если совокупность его существенных признаков, нашедших отражение на изображениях изделия и приведенных в перечне существенных признаков

	признаков не известна из уровня техники	промышленного образца, не известна из сведений, ставших общедоступными в мире до даты приоритета промышленного образца
Промышленно применима		
если оно может быть использовано в промышленности, сельском хозяйстве, здравоохранении и других отраслях деятельности		Данный признак в отношении этих активов не указывается
Признак оригинальности		
Данный признак в отношении этого актива не указывается		если его существенные признаки обуславливают творческий характер особенностей изделия

Расшифруем термины, примененные в таблице.

Изобретение имеет изобретательский уровень, если оно для специалиста явным образом не следует из уровня техники.

Уровень техники для изобретения включает любые сведения, ставшие общедоступными в мире до даты приоритета изобретения.

Например, ФАС Московского округа в Постановлении от 25 сентября 2003 г. N КА-А40/6865-03 указал, что технические решения по изобретению, на которое получен патент N 2129713, идентичны техническим решениям, использованным в приборе "Анализатор вольтамперометрический ТА-1", который общество производило по лицензии N 49 и открыто продавало в 1997 - 1998 гг., что подтверждается совокупностью имеющихся в деле доказательств. В частности, к названному прибору прилагался паспорт с описанием технических характеристик. С этим описанием могло ознакомиться любое заинтересованное лицо. Поэтому технические характеристики упомянутого прибора являлись общедоступными, следовательно, запатентованный обществом прибор условию новизны не отвечает.

А вот какую ситуацию рассмотрел ФАС Московского округа в Постановлении от 28 ноября 2002 г. N КА-А40/7664-02. На основании требований ЗАО "Троя" решением от 09.10.2000 Апелляционная палата Роспатента признала патент N 2122459 недействительным частично в связи с несоответствием изобретения условиям патентоспособности. Апелляционная палата пришла к выводу, что часть формулы изобретения не отвечает критерию новизны и явным образом следует из уровня техники, поскольку до даты приоритета изобретения существенные элементы изобретения уже содержались в промышленном регламенте ПР 64-125-96, доступном для неограниченного круга лиц в технической библиотеке ОАО "Гидролизный завод". Суд, оценив в совокупности представленные сторонами доказательства, в том числе послужившие основанием принятия обжалуемых актов Роспатента и Апелляционной палаты Роспатента, пришел к выводу о том, что они с однозначностью не подтверждают общедоступность библиотеки ОАО "Гидролизный завод" и, как следствие, общедоступность промышленного регламента ПР 64-125-96 до даты приоритета изобретения ЗАО "Троя". Истцу было отказано.

Уровень техники для полезной модели включает ставшие общедоступными до даты приоритета полезной модели опубликованные в мире сведения о средствах того же назначения, что и заявленная полезная модель, а также сведения об их применении в РФ. В уровень техники также включаются при условии их более раннего приоритета все поданные в РФ другими лицами заявки на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, с документами которых вправе ознакомиться любое лицо и запатентованные в РФ изобретения, полезные модели, промышленные образцы.

К существенным признакам промышленного образца относятся признаки, определяющие эстетические и (или) эргономические особенности внешнего вида изделия, в частности форма, конфигурация, орнамент и сочетание цветов.

А вот что Патентный закон не признает изобретениями, полезными моделями, промышленными образцами.

Таблица

Объекты, которые не признаются изобретениями,
полезными моделями, промышленными образцами

Не считаются в смысле положений Патентного закона		
изобретениями	полезными моделями	промышленными образцами
<ul style="list-style-type: none"> - открытия, а также научные теории и математические методы; - решения, касающиеся только внешнего вида изделий и направленные на удовлетворение эстетических потребностей; - правила и методы игр, интеллектуальной или хозяйственной деятельности; - программы для электронных вычислительных машин; - решения, заключающиеся только в представлении информации. <p>Исключается возможность отнесения указанных объектов к изобретениям только в случае, если заявка на выдачу патента на изобретение касается указанных объектов как таковых</p>	<ul style="list-style-type: none"> - решения, касающиеся только внешнего вида изделий и направленные на удовлетворение эстетических потребностей; - топологии интегральных микросхем; - решения, противоречащие общественным интересам, принципам гуманности и морали 	<p>Решения:</p> <ul style="list-style-type: none"> - обусловленные исключительно технической функцией изделия; - объектов архитектуры (кроме малых архитектурных форм), промышленных, гидротехнических и других стационарных сооружений; - объектов неустойчивой формы из жидких, газообразных, сыпучих или им подобных веществ; - изделий, противоречащих общественным интересам, принципам гуманности и морали

В соответствии с п. 5 ст. 10 Патентного закона патентообладатель может передать исключительное право на изобретение, полезную модель, промышленный образец (уступить патент) любому физическому или юридическому лицу. Договор о передаче исключительного права (уступке патента) подлежит регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности и без такой регистрации считается недействительным.

Порядок предоставления права на использование изобретения, полезной модели, промышленного образца описан в ст. 13 Патентного закона.

Любое лицо, не являющееся патентообладателем, вправе использовать запатентованные изобретение, полезную модель, промышленный образец лишь с разрешения патентообладателя (на основе лицензионного договора). По лицензионному договору патентообладатель (лицензиар) обязуется предоставить право на использование охраняемого изобретения, полезной модели, промышленного образца в объеме, предусмотренном договором, другому лицу (лицензиату), а последний принимает на себя обязанность вносить лицензиару обусловленные договором платежи и (или) осуществлять другие действия, предусмотренные договором.

Лицензионные договоры могут быть двух видов - исключительные и неисключительные.

При исключительной лицензии лицензиату передается право на использование изобретения, полезной модели или промышленного образца в пределах, оговоренных договором, с сохранением за лицензиаром права на его использование в части, не передаваемой лицензиату; при неисключительной лицензии лицензиар, предоставляя лицензиату право на использование изобретения, полезной модели или промышленного образца, сохраняет за собой все права, подтверждаемые патентом, в том числе и на предоставление лицензий третьим лицам.

В старой редакции Патентного закона было указано, что лицензионный договор подлежит регистрации в Патентном ведомстве и без регистрации считается недействительным. В настоящее время этот пункт исключен из действующей редакции, что приводит к логическому выводу о необязательности в настоящее время регистрации лицензионных договоров.

1.1.1.1. Порядок оформления патента

Оформление патента на изобретение, полезную модель или промышленный образец включает следующие этапы:

- подача заявки (ст. ст. 15 - 18 Патентного закона);
- установление приоритета изобретения, полезной модели, промышленного образца (ст. 19 Патентного закона);
- формальная экспертиза заявки (п. п. 1 - 3 ст. 21, п. 1 ст. 23, п. 1 ст. 24 Патентного закона);
- публикация сведений о заявке на изобретение. В отношении полезной модели, промышленного образца данный этап не применяется (п. 6 ст. 21 Патентного закона);
- экспертиза заявки по существу (п. п. 7 - 12 ст. 21, п. 1 ст. 23, п. 1 ст. 24 Патентного закона);
- выдача патента.

Заявка

Заявка на выдачу патента на изобретение, полезную модель или промышленный образец подается в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности лицом, обладающим правом на получение патента в соответствии с Патентным законом (далее - заявитель). Это может быть сделано как лично заявителем, патентообладателем или иным заинтересованным лицом, либо через патентного поверенного, зарегистрированного в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности, или иного представителя.

Заявление о выдаче патента на изобретение, полезную модель или промышленный образец представляется на русском языке. Прочие документы заявки представляются на русском или другом языке. В случае, если документы заявки представлены на другом языке, к заявке прилагается их перевод на русский язык.

Заявление о выдаче патента подписывается заявителем, а в случае подачи заявки через патентного поверенного или иного представителя - заявителем или патентным поверенным либо иным представителем.

Заявка подается в Федеральный институт промышленной собственности (ФИПС) по адресу: г. Москва, 123995, Бережковская набережная, д. 30, корп. 1, Г-59, ГСП-5 (www.fips.ru). ФИПС является структурным подразделением Роспатента и его основной деятельностью является прием и экспертиза заявок; регистрация охранных документов; публикация официальной информации; комплектование информационных фондов; оказание патентно-информационных услуг и др.

Заявка на изобретение (полезную модель) должна содержать:

- заявление о выдаче патента с указанием автора (авторов) изобретения (полезной модели) и лица (лиц), на имя которого (которых) испрашивается патент, а также их местожительства или местонахождения;
- описание изобретения (полезной модели), раскрывающее его с полнотой, достаточной для осуществления;
- формулу изобретения (полезной модели), выражающую его сущность и полностью основанную на описании;
- чертежи и иные материалы, если они необходимы для понимания сущности изобретения (полезной модели);
- реферат.

Заявка на промышленный образец должна содержать:

- заявление о выдаче патента с указанием автора или авторов промышленного образца и лица или лиц, на имя которых испрашивается патент, а также их местожительства или местонахождения;
- комплект изображений промышленного образца, дающих полное детальное представление о внешнем виде изделия;
- чертеж общего вида изделия, эргономическую схему, конфекционную карту, если они необходимы для раскрытия сущности промышленного образца;
- описание промышленного образца;
- перечень существенных признаков промышленного образца.

К заявке обязательно должен быть приложен документ, подтверждающий уплату патентной пошлины в установленном размере, или документ, подтверждающий основания для освобождения от уплаты патентной пошлины, либо уменьшения ее размера, либо отсрочки ее уплаты.

Датой подачи заявки считается дата поступления в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности заявки или дата поступления последнего документа, если указанные документы представлены не одновременно.

Приоритет изобретения, полезной модели или промышленного образца устанавливается по дате подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

Затем проводится формальная экспертиза поступившей заявки.

Формальная экспертиза заявки

В ходе формальной экспертизы проверяется наличие всех предусмотренных документов и соблюдение установленных требований к ним.

В случае, если заявителем представлены дополнительные материалы к заявке на изобретение, проверяется, не изменяют ли они сущность заявленного изобретения.

В отношении полезной модели дополнительно проверяется отсутствие нарушения требования единства полезной модели, а также рассматривается вопрос о том, относится ли заявленное решение к охраняемому в качестве полезной модели.

О положительном результате формальной экспертизы и дате подачи заявки заявитель изобретения уведомляется незамедлительно после завершения формальной экспертизы. Аналогичной нормы в отношении полезной модели и промышленного образца законодательство не содержит.

Публикация сведений о заявке

Затем в отношении изобретения федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности по истечении восемнадцати месяцев с даты подачи заявки, прошедшей формальную экспертизу с положительным результатом, публикует в своем официальном бюллетене сведения о заявке. Состав публикуемых сведений определяется федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности. Автор имеет право отказаться быть упомянутым в качестве такового в публикуемых сведениях о заявке на изобретение. После публикации сведений с документами заявки вправе ознакомиться любое лицо. До официальной публикации информации об изобретении, полезной модели или промышленном образце являются сведениями конфиденциального характера (п. 6 Перечня сведений конфиденциального характера, утвержденного Указом Президента РФ от 06.03.1997 N 188).

По ходатайству заявителя или третьих лиц, которое может быть подано в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности в течение трех лет с даты подачи заявки на изобретение (срок подачи ходатайства о проведении экспертизы заявки по существу может быть продлен федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности не более чем на два месяца по ходатайству заявителя), и при условии завершения формальной экспертизы с положительным результатом проводится экспертиза заявки по существу.

Если же подать ходатайство о проведении экспертизы заявки изобретения по существу в установленный срок по каким-то причинам не удастся, то заявка признается отозванной.

Экспертиза заявки по существу

Экспертиза заявки изобретения по существу также включает в себя несколько этапов:

- информационный поиск в отношении заявленного изобретения, полезной модели или промышленного образца для определения уровня техники;
- проверку соответствия заявленного изобретения или промышленного образца условиям патентоспособности, установленным Патентным законом.

Проверка соответствия заявленной полезной модели условиям патентоспособности, установленным п. 1 ст. 5 Патентного закона, не осуществляется (п. 1 ст. 23 Патентного закона).

Таким образом, в отношении изобретения информационный поиск является обязательным этапом экспертизы по существу. В отношении же полезной модели заявитель и третьи лица вправе ходатайствовать о проведении информационного поиска в отношении заявленной полезной модели для определения уровня техники, по сравнению с которым может осуществляться оценка патентоспособности полезной модели. Порядок и условия проведения информационного поиска и предоставления сведений о его результатах устанавливаются федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

В отношении полезной модели ст. 23 Патентного закона гласит, что в случае, если в результате экспертизы установлено, что заявка на полезную модель подана на техническое решение, охраняемое в качестве полезной модели, и документы заявки оформлены с соблюдением установленных требований, принимается решение о выдаче патента с указанием даты подачи заявки на полезную модель и установленного приоритета. В случае, если в формуле полезной модели, предложенной заявителем, содержатся признаки, отсутствовавшие на дату

подачи заявки в описании, и если заявка на полезную модель на дату ее подачи содержала формулу, в формуле полезной модели, заявителю направляется запрос с предложением исключить указанные признаки из формулы. В случае, если в результате экспертизы будет установлено, что заявка на полезную модель подана на решение, не охраняемое в качестве полезной модели, принимается решение об отказе в выдаче патента на полезную модель.

По истечении шести месяцев с даты начала экспертизы заявки на изобретение по существу заявителю направляется отчет об информационном поиске, если по такой заявке не испрашивается приоритет более ранний, чем дата подачи заявки, и ходатайство о проведении экспертизы заявки на изобретение по существу подано при подаче заявки.

В процессе экспертизы по существу у заявителя могут быть запрошены дополнительные материалы, без которых проведение экспертизы невозможно. Если материалы не будут представлены в назначенный срок, заявка признается отозванной.

Если в процессе экспертизы заявки по существу установлено, что заявленное изобретение, выраженное формулой, предложенной заявителем, соответствует условиям патентоспособности, принимается решение о выдаче патента с этой формулой, в котором указывается дата приоритета изобретения.

Экспертиза заявки на промышленный образец по существу включает в себя проверку соответствия заявленного промышленного образца условиям патентоспособности, установленным ст. 6 Патентного закона.

Федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности вносит в Государственный реестр изобретений РФ, Государственный реестр полезных моделей РФ или Государственный реестр промышленных образцов РФ (далее - реестры) изобретение, полезную модель или промышленный образец и выдает патент на изобретение, полезную модель или промышленный образец.

При наличии нескольких лиц, на имя которых испрашивался патент, им выдается один патент.

Регистрация изобретения, полезной модели или промышленного образца и выдача патента осуществляются при условии уплаты соответствующей патентной пошлины. При непредставлении в установленном порядке документа, подтверждающего уплату патентной пошлины, регистрация изобретения, полезной модели или промышленного образца и выдача патента не осуществляются, а соответствующая заявка признается отозванной.

1.1.1.2. Защита объектов промышленной собственности

К международным договорам, осуществляющим правовую охрану объектов промышленной собственности, можно отнести:

- Конвенцию, учредившую Всемирную организацию интеллектуальной собственности (ВОИС) 14 июля 1967 г.;

- Соглашение о правовой охране изобретений, промышленных, общепользных образцов и товарных знаков при осуществлении экономического и научно-технического сотрудничества (подписанное СССР в Москве 12 апреля 1973 г.);

- Конвенцию по охране промышленной собственности от 20 марта 1883 г. (ратифицированную Указом Президиума ВС СССР от 19 сентября 1968 г.).

В международных документах содержатся общие нормы в отношении охраны интеллектуальной собственности.

Страны, к которым применяется Конвенция по охране промышленной собственности, образуют Союз по охране промышленной собственности. Объектами охраны промышленной собственности являются патенты на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, товарные знаки, знаки обслуживания, фирменные наименования и указания происхождения или наименования места происхождения, а также пресечение недобросовестной конкуренции.

В соответствии с Конвенцией по охране промышленной собственности каждая страна Союза обязуется создать специальную службу по делам промышленной собственности и центральное хранилище для ознакомления общественности с патентами на изобретения, полезными моделями, промышленными образцами и товарными знаками.

ВОИС имеет цели: содействовать охране интеллектуальной собственности во всем мире путем сотрудничества государств и в соответствующих случаях во взаимодействии с любой другой международной организацией; обеспечивать административное сотрудничество Союзов.

Отечественный Патентный закон развернуто не расписывает способы защиты прав, лишь указывая, что за нарушение Патентного закона наступает гражданско-правовая, административная или уголовная ответственность в соответствии с законодательством РФ (ст. 32).

Так, ФАС Московского округа в Постановлении от 10 ноября 2003 г. N КГ-А40/8758-03 указал, что любое физическое или юридическое лицо, использующее изобретение, полезную модель или промышленный образец, защищенные патентом, с нарушением Патентного закона, считается

нарушителем патента, а патентообладатель вправе требовать возмещения лицом, виновным в нарушении патента, причиненных убытков в соответствии с гражданским законодательством.

Конкретные финансовые меры борьбы с нарушителями определены в Кодексе об административных правонарушениях. В соответствии с п. 2 ст. 7.12 КоАП РФ незаконное использование изобретения, полезной модели либо промышленного образца, разглашение без согласия автора или заявителя сущности изобретения, полезной модели либо промышленного образца до официального опубликования сведений о них, присвоение авторства или принуждение к соавторству влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от пятнадцати до двадцати минимальных размеров оплаты труда; на должностных лиц - от тридцати до сорока минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц - от трехсот до четырехсот минимальных размеров оплаты труда.

Ответственность за нарушение изобретательских и патентных прав предусмотрена не только КоАП РФ, но и Уголовным кодексом РФ. Так, ст. 147 УК РФ устанавливает, что незаконное использование изобретения, полезной модели или промышленного образца, разглашение без согласия автора или заявителя сущности изобретения, полезной модели или промышленного образца до официальной публикации сведений о них, присвоение авторства или принуждение к соавторству, если эти деяния причинили крупный ущерб, наказываются штрафом в размере до двухсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до восемнадцати месяцев, либо обязательными работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов, либо лишением свободы на срок до двух лет.

Те же деяния, совершенные группой лиц по предварительному сговору или организованной группой, - наказываются штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до пяти лет.

В соответствии с научно-практическим комментарием к разд. VII Патентного закона РФ Гаврилина Ю.В., изложенному в материале "Защита прав патентообладателей", подготовленному для публикации в системах КонсультантПлюс "Незаконное использование объектов патентного права охватывает собой любое не санкционированное патентообладателем введение в хозяйственный оборот продукта, созданного с применением изобретения, полезной модели или промышленного образца, а также применение способа, охраняемого патентом на изобретение. Конкретными видами введения продукта в хозяйственный оборот являются такие действия, как его изготовление, применение, ввоз, хранение, предложение к продаже, продажа и т.п.

Под разглашением сущности изобретения, полезной модели или промышленного образца до официальной публикации сведений о них понимаются любые действия, связанные с распространением сведений об объектах промышленной собственности, которые могут привести к утрате ими патентоспособности или иным негативным последствиям. Поскольку указанные действия могут затрагивать как интересы авторов, так и интересы потенциальных патентообладателей, рассматриваемый состав теоретически охватывает как изобретательские, так и патентные права.

Присвоение авторства означает, что лицо, не принимавшее творческого участия в работе над объектом промышленной собственности, выдает себя за автора разработки, сделанной другим лицом. Наконец, под принуждением к соавторству подразумевается угроза совершить определенные действия (воздержаться от определенных действий), направленные против создателя разработки, если в число соавторов не будет включено лицо, не принимавшее творческого участия в работе над изобретением".

1.1.2. Права на использование произведений науки,
литературы и искусства (авторское право),
фонограмм, исполнений, постановок,
передач организаций эфирного
или кабельного вещания (смежные права),
а также связанные с созданием, правовой охраной
и использованием программ для ЭВМ или баз данных

Прежде чем приступить к рассмотрению обозначенной темы, хотелось бы заметить, что в числе объектов, которые могут быть учтены в составе нематериальных активов, нормы ПБУ 14/2000, относя к нематериальным активам исключительное авторское право на программы для ЭВМ и базы данных, не называют исключительные права на использование произведений науки, литературы и искусства (авторское право), фонограмм, исполнений, постановок, передач организаций эфирного или кабельного вещания (смежные права).

Соответственно, по мнению ряда представителей Минфина России, подобные расходы не могут быть приняты к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, потому что Законом РФ от 9 июля 1993 г. N 5351-1 "Об авторском праве и смежных правах" (далее - Закон об

авторском праве) не предусмотрен переход права собственности на авторское право от физического лица (автора), а в данном случае коллектива лиц (режиссер-постановщик, сценарист, композитор) к юридическому лицу.

На этом основании представители Минфина России (Письмо от 05.03.2003 N 16-00-14/76) на примере расходов, связанных с созданием аудиовизуального произведения, делают следующий вывод: "Расходы киностудий по созданию аудиовизуальных произведений подлежат отражению в бухгалтерском учете на отдельном субсчете счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности" с последующим списанием на затраты путем начисления амортизационных отчислений линейным способом в течение срока, устанавливаемого киностудией самостоятельно исходя из реального срока получения дохода от использования аудиовизуальных произведений. При этом начисление амортизации осуществляется путем уменьшения первоначальной стоимости расходов, учтенных на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности", и в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 20 "Основное производство" в корреспонденции с кредитом счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности". Полагаем также возможным применять для начисления амортизации способ накопления соответствующих сумм на отдельном субсчете счета 02 "Амортизация основных средств".

В другом Письме Минфина России от 9 июня 2004 г. N 03-02-05/2/32 на вопрос, относятся ли приобретаемые организацией права на воспроизведение и распространение музыкальных альбомов к нематериальным активам, финансовое ведомство отвечает следующее. Приобретение исключительных прав на воспроизведение, распространение, публичное исполнение, сообщение по кабелю для всеобщего сведения, передачу в эфир или любое другое публичное сообщение аудиовизуального произведения не влечет за собой передачу неимущественных авторских прав и, следовательно, такие права не могут рассматриваться в качестве нематериального актива.

С таким подходом трудно согласиться. Неимущественные авторские права сохраняются при передаче исключительных имущественных прав на все виды нематериальных активов. Тот же Патентный закон говорит, что право авторства является неотчуждаемым личным правом и охраняется бессрочно и при этом любое лицо, не являющееся патентообладателем, вправе использовать запатентованное изобретение, полезную модель, промышленный образец лишь с разрешения патентообладателя (на основе лицензионного договора).

С этим никто и не спорит. То есть непонятно, почему речь вообще идет собственно о личных неимущественных авторских правах при анализе термина "исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности". При отнесении активов к нематериальным, мы говорим об исключительном праве на использование произведений.

Вопросы авторского права регулируются Гражданским кодексом РФ (ГК РФ), Законом РФ от 9 июля 1993 г. N 5351-1 "Об авторском праве и смежных правах" (далее - Закон об авторском праве), а также Законом РФ от 23 сентября 1992 г. N 3523-1 "О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных" (далее - Закон о правовой охране программ для ЭВМ). Данные нормативные документы регулируют отношения, возникающие в связи с созданием и использованием произведений науки, литературы и искусства (авторское право), фонограмм, исполнений, постановок, передач организаций эфирного или кабельного вещания (смежные права), а также связанные с созданием, правовой охраной и использованием программ для ЭВМ или баз данных.

Аналогично нормам Патентного закона, авторское право на базу данных, состоящую из материалов, не являющихся объектами авторского права, принадлежит лицам, создавшим базу данных. Автору программы для ЭВМ или базы данных независимо от его имущественных прав принадлежат следующие личные права: право авторства - то есть право считаться автором программы для ЭВМ или базы данных; право на имя - то есть право определять форму указания имени автора в программе для ЭВМ или базе данных: под своим именем, под условным именем (псевдонимом) или анонимно; право на неприкосновенность (целостность) - то есть право на защиту как самой программы для ЭВМ или базы данных, так и их названий от всякого рода искажений или иных посягательств, способных нанести ущерб чести и достоинству автора; право на обнародование программы для ЭВМ или базы данных - то есть право обнародовать или разрешать обнародовать путем выпуска в свет (опубликования) программы для ЭВМ или базы данных, включая право на отзыв.

А вот исключительное право осуществлять и (или) разрешать осуществление следующих действий: воспроизведение программы для ЭВМ или базы данных (полное или частичное) в любой форме, любыми способами; распространение программы для ЭВМ или базы данных; модификацию программы для ЭВМ или базы данных, в том числе перевод программы для ЭВМ или базы данных с одного языка на другой; иное использование программы для ЭВМ или базы данных, - может принадлежать как автору программы для ЭВМ или базы данных, так и иному правообладателю. Причем исключительное право на программу для ЭВМ или базу данных может быть передано полностью или частично другим физическим или юридическим лицам по договору.

То есть исключительные имущественные права - это некие отдельные от личных неимущественных права, которые неотчуждаемы.

В Письме Минфина России от 30 апреля 2003 г. N 04-02-05/3/40 представители министерства видимо прибегли к какому-то новому виду логики, так как, делая ссылку на то, что исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности (в частности, исключительное авторское право на программы для ЭВМ и базы данных) должно быть учтено в составе нематериальных активов, резюмируют, что приобретение исключительных прав на тиражирование и распространение программного продукта не влечет за собой передачу неимущественных авторских прав и не может рассматриваться в качестве нематериального актива. В данном Письме такие расходы предлагается учитывать как расходы будущих периодов и списывать в течение срока действия договора.

А ведь в соответствии с Законом о правовой охране программ для ЭВМ тиражирование и распространение программного продукта как раз относится к исключительному праву на программу для ЭВМ или базу данных.

Обратимся к Закону об авторском праве. Авторское право на произведение, созданное в порядке выполнения служебных обязанностей или служебного задания работодателя (служебное произведение), принадлежит его автору. Но исключительные права на использование служебного произведения принадлежат лицу, с которым автор состоит в трудовых отношениях, то есть работодателю.

Авторское право на произведение науки, литературы и искусства возникает в силу факта его создания. Для возникновения и осуществления авторского права не требуется регистрации произведения, иного специального оформления произведения или соблюдения каких-либо формальностей.

Автором произведения, программы для ЭВМ или базы данных признается физическое лицо, в результате творческой деятельности которого они созданы.

Часто бывает, что, в частности, программа для ЭВМ или база данных созданы совместной творческой деятельностью двух и более физических лиц. В этом случае независимо от того, состоит ли программа для ЭВМ или база данных из частей, каждая из которых имеет самостоятельное значение, или является неделимой, каждое из этих лиц признается автором такой программы для ЭВМ или базы данных.

Авторское право на произведение, программу для ЭВМ или базу данных, созданных в порядке выполнения служебных обязанностей или служебного задания работодателя (служебное произведение), все равно принадлежит автору служебного произведения.

Однако имущественные права на произведение, программу для ЭВМ или базу данных, созданные в порядке выполнения служебных обязанностей или по заданию работодателя, принадлежат работодателю, если в договоре между ним и автором не предусмотрено иное.

Автору в отношении его произведения принадлежат следующие личные неимущественные права: право признаваться автором произведения (право авторства); право использовать или разрешать использовать произведение под подлинным именем автора, псевдонимом либо без обозначения имени, то есть анонимно (право на имя); право обнародовать или разрешать обнародовать произведение в любой форме (право на обнародование), включая право на отзыв; право на защиту произведения, включая его название, от всякого искажения или иного посягательства, способного нанести ущерб чести и достоинству автора (право на защиту репутации автора).

Исключительные права на использование произведения также принадлежат автору.

Поясним, что в соответствии с Законом об авторском праве исключительные права автора на использование произведения означают право осуществлять или разрешать следующие действия: воспроизводить произведение (право на воспроизведение); распространять экземпляры произведения любым способом: продавать, сдавать в прокат и так далее (право на распространение); импортировать экземпляры произведения в целях распространения, включая экземпляры, изготовленные с разрешения обладателя исключительных авторских прав (право на импорт); публично показывать произведение (право на публичный показ); публично исполнять произведение (право на публичное исполнение); сообщать произведение (включая показ, исполнение или передачу в эфир) для всеобщего сведения путем передачи в эфир и (или) последующей передачи в эфир (право на передачу в эфир); сообщать произведение (включая показ, исполнение или передачу в эфир) для всеобщего сведения по кабелю, проводам или с помощью иных аналогичных средств (право на сообщение для всеобщего сведения по кабелю); переводить произведение (право на перевод); переделывать, аранжировать или другим образом перерабатывать произведение (право на переработку); сообщать произведение таким образом, при котором любое лицо может иметь доступ к нему в интерактивном режиме из любого места и в любое время по своему выбору (право на доведение до всеобщего сведения).

И в соответствии со ст. 30 Закона об авторском праве может быть осуществлена передача имущественных прав на основе авторского договора о передаче исключительных прав или на основе авторского договора о передаче неисключительных прав.

Именно о передаче исключительных прав и идет речь. Поэтому обоснование своего мнения, выдвинутое финансистами, нельзя считать вразумительным. Ведь законодательство разрешает передачу исключительных прав на основе авторского договора, аналогично передаче исключительных прав пользования другими результатами интеллектуальной деятельности, которые, тем не менее, без каких-либо замечаний со стороны финансистов учитываются в составе нематериальных активов.

Поэтому исключительные права на произведение должны быть учтены в составе нематериальных активов.

Кроме того, подход, предложенный в указанном Письме, противоречит методологии бухгалтерского учета, оговоренной в п. 2 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" (утв. Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н). В соответствии с нормами указанного пункта, ПБУ 6/01 применяется также в отношении доходных вложений в материальные ценности. То есть доходные вложения в материальные ценности - это основные средства, только предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода.

А Инструкция по применению плана счетов еще более конкретна. Счет 03 "Доходные вложения в материальные ценности" предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму.

В данном случае материально-вещественной формы исключительные права как раз-то иметь не будут.

А вот в Письме от 28 марта 2005 г. N 03-03-01-04/1/132 Минфин России уже выражает мнение, что исключительные права пользования на созданные для рекламы видеофильмы являются нематериальными активами.

Аналогично Письмо Управления МНС России по г. Москве от 15 сентября 2003 г. N 26-12/51408 на вопрос налогоплательщика о порядке отражения расходов на приобретение видеоролика с рекламой образцов выпускаемой продукции отвечает следующее. Согласно п. 1 ст. 7 Закона об авторском праве аудиовизуальные произведения (кино-, теле- и видеофильмы, слайд-фильмы, диафильмы и другие кино- и телепроизведения) являются объектами авторского права. В соответствии с п. 2 ст. 13 данного Закона заключение договора на создание аудиовизуального произведения влечет за собой передачу авторами аудиовизуального произведения изготовителю (в данном случае - специализированной фирме) исключительных прав на воспроизведение, распространение, публичное исполнение, сообщение по кабелю для всеобщего сведения, передачу в эфир или любое другое публичное сообщение аудиовизуального произведения, а также на субтитрование и дублирование текста аудиовизуального произведения, если иное не предусмотрено в договоре. Таким образом, по мнению налоговиков, при наличии всех условий (они описываются по тексту далее), видеоролик должен быть учтен в составе нематериальных активов, а расходы по его созданию будут являться расходами на рекламу в виде ежемесячных амортизационных отчислений по данному нематериальному активу.

Авторское право распространяется на произведения, обнародованные либо не обнародованные, но находящиеся в какой-либо объективной форме. При этом согласно закону объективной является письменная форма (рукопись, машинопись, нотная запись); устная форма (публичное произнесение, публичное исполнение); звуко- или видеозапись (механическая, магнитная, цифровая, оптическая); изображение (рисунок, эскиз, картина, план, чертеж, кино-, теле-, видео- или фотокадр); объемно-пространственная форма (скульптура, модель, макет, сооружение) и другие формы.

Название произведения также подлежит охране как объект авторского права в том случае, если является результатом творческой деятельности автора (оригинальным) и может использоваться самостоятельно (п. 2 Информационного письма ВАС N 47). В рассматриваемом деле истец не доказал творческого (оригинального) характера названия, использованного им для серии книг - "Энциклопедия для детей и юношества". Наоборот, неоригинальность словосочетания "Энциклопедия для детей" очевидна.

Объектами авторского права являются: литературные произведения (включая программы для ЭВМ); драматические и музыкально-драматические произведения, сценарные произведения; хореографические произведения и пантомимы; музыкальные произведения с текстом или без текста; аудиовизуальные произведения (кино-, теле- и видеофильмы, слайд-фильмы, диафильмы и другие кино- и телепроизведения); произведения живописи, скульптуры, графики, дизайна, графические рассказы, комиксы и другие произведения изобразительного искусства; произведения декоративно-прикладного и сценографического искусства; произведения архитектуры, градостроительства и садово-паркового искусства; фотографические произведения и

произведения, полученные способами, аналогичными фотографии; географические, геологические и другие карты, планы, эскизы и пластические произведения, относящиеся к географии, топографии и к другим наукам; другие произведения.

Не может быть удовлетворено требование о признании исключительных прав издателя на использование предполагаемых к изданию в будущем сборников.

Так, издательство обратилось в арбитражный суд с иском к акционерному обществу о признании исключительных прав на использование в целом энциклопедического издания серии "Энциклопедия для детей". В заседании суда истец пояснил, что под использованием в целом имел в виду признание исключительных прав на использование книг этой серии, как изданных, так и подлежащих изданию в будущем. Свое требование издательство мотивировало тем, что им в названной серии с 1994 г. выпущено уже пять книг. Во время подготовки издательством очередного тома акционерное общество начало выпускать в свет свою серию "Энциклопедия для детей и юношества", чем нарушило исключительные права издательства.

Ответчик ссылаясь на то, что не оспаривал и не нарушал прав издательства на вышедшие в свет пять книг серии "Энциклопедия для детей", но возражал против признания за издательством исключительных прав на произведения, которые могут быть созданы в будущем.

Суд указал на то, что согласно требованиям ст. ст. 5, 6, 7 Закона об авторском праве объектом авторского права являются сборники (энциклопедии), существующие в объективной форме. В соответствии с п. 2 ст. 11 Закона об авторском праве издателю энциклопедий принадлежат исключительные права на использование таких изданий, существующих в объективной форме. Истец не представил доказательств, что новые сборники существуют в объективной форме и могут быть воспроизведены.

Исходя из этого, требование о признании исключительных прав на использование предполагаемых к изданию в будущем сборников (энциклопедий) обоснованно отклонено (п. 5 Информационного письма ВАС N 47).

К объектам авторского права также относятся: производные произведения (переводы, обработки, аннотации, рефераты, резюме, обзоры, инсценировки, аранжировки и другие переработки произведений науки, литературы и искусства); сборники (энциклопедий, антологии, базы данных) и другие составные произведения, представляющие собой по подбору или расположению материалов результат творческого труда.

Производные произведения и составные произведения охраняются авторским правом независимо от того, являются ли объектами авторского права произведения, на которых они основаны или которые они включают.

Например, ФАС Московского округа в Постановлении от 25 марта 1998 г. N КА-А40/485-98 рассматривал иск о взыскании 834 900 000 неденоминированных рублей, составляющих компенсацию за нарушение авторских прав на использование схем организации движения на крупных автомобильных разъездах в г. Москве в результате публикации этих схем ответчиком в своем издании "Полезные советы". В обоснование своих требований истец ссылаясь на то, что схемы движения были созданы его штатным работником в порядке выполнения служебного задания и впервые опубликованы в издаваемом справочнике "Атлас" в 1991 г. По мнению истца, ответчик без его согласия произвел подготовку "схем движения" в своем издании. В кассационной жалобе истец сослался на доказательства, которые у него имеются, но которые не были исследованы судом первой инстанции. В частности, напечатание схем в журнале в 1992 г., а ответчиком - в 1997 г., их сходство и другие. При таких обстоятельствах суд отправил дело на новое рассмотрение для установления фактов, изложенных истцом.

Охрана программ для ЭВМ распространяется на все виды программ для ЭВМ (в том числе на операционные системы), которые могут быть выражены на любом языке и в любой форме, включая исходный текст и объектный код.

Поясним, что программа для ЭВМ - это объективная форма представления совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования электронных вычислительных машин (ЭВМ) и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата. Под программой для ЭВМ подразумеваются также подготовительные материалы, полученные в ходе ее разработки, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения; база данных - это объективная форма представления и организации совокупности данных (например: статей, расчетов), систематизированных таким образом, чтобы эти данные могли быть найдены и обработаны с помощью ЭВМ.

Не являются объектами авторского права: официальные документы (законы, судебные решения, иные тексты законодательного, административного и судебного характера), а также их официальные переводы; государственные символы и знаки (флаги, гербы, ордена, денежные знаки и иные государственные символы и знаки); произведения народного творчества; сообщения о событиях и фактах, имеющие информационный характер. Авторское право также не распространяется на идеи, методы, процессы, системы, способы, концепции, принципы, открытия, факты.

Программа теле- и радиопередач как информация о времени их выхода в эфир не является объектом авторского права (п. 1 Информационного письма ВАС N 47).

Аналогичным образом, нормы Бернской конвенции по охране литературных и художественных произведений гласят, что охрана, предоставляемая данной Конвенцией, не распространяется на новости дня или на различные события, имеющие характер простой прессы-информации.

А ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 24 сентября 2003 г. N A29-1032/2003-2Э в отношении использования в газете части информационных материалов, размещенных в базе данных на конкретном сервере, принадлежащем КРГУП "Коминформ" со ссылками на источник их получения, однако без согласия предприятия и без выплаты ему вознаграждения, указал, что сообщения о событиях и фактах, имеющих информационный характер, не являются объектами авторского права, для которых установлена правовая охрана.

Авторское право на произведение науки, литературы и искусства, программу для ЭВМ или базу данных возникает в силу факта его создания. Для возникновения и осуществления авторского права не требуется регистрации произведения, программы для ЭВМ или базы данных, иного специального оформления произведения программы для ЭВМ или базы данных или соблюдения каких-либо формальностей.

Правообладатель для оповещения о своих правах может, начиная с первого выпуска в свет произведения или программы для ЭВМ или базы данных, использовать знак охраны авторского права, состоящий из трех элементов:

- буквы С в окружности или в круглых скобках;
- наименования (имени) правообладателя;
- года первого опубликования произведения (выпуска программы для ЭВМ или базы данных в свет).

В то же время правообладатель непосредственно или через своего представителя в течение срока действия авторского права может по своему желанию зарегистрировать программу для ЭВМ или базу данных в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности, за исключением программ для ЭВМ и баз данных, содержащих сведения, составляющие государственную тайну.

Авторское право распространяется также на любые программы для ЭВМ и базы данных, как выпущенные, так и не выпущенные в свет, представленные в объективной форме, независимо от их материального носителя, назначения и достоинства.

Однако отметим, что в соответствии с Законом о правовой охране программ для ЭВМ авторское право на программы для ЭВМ и базы данных не связано с правом собственности на их материальный носитель. Любая передача прав на материальный носитель не влечет за собой передачи каких-либо прав на программы для ЭВМ и базы данных.

Закон об авторском праве также конкретизирует, что передача права собственности на материальный объект или права владения материальным объектом сама по себе не влечет передачи каких-либо авторских прав на произведение, выраженное в этом объекте. И, наоборот, авторское право на произведение не связано с правом собственности на материальный объект, в котором произведение выражено.

Довольно часто в рекламе можно увидеть или услышать отрывки из популярных фильмов, песен, в которых любимые герои, исполнители вроде бы, пусть и не непосредственно, но участвуют в рекламе товаров, работ, услуг. На самом деле, если рекламодатели не имеют на такие действия согласия соответствующего лица, то подобные их действия являются незаконными. Ведь в данном случае затрагиваются смежные права.

Субъектами смежных прав являются исполнители, производители фонограмм, организации эфирного или кабельного вещания.

Закон об авторском праве относит к сфере действия смежных прав (ст. 35) следующие права:

Права исполнителя, если:

- 1) исполнитель является гражданином РФ;
- 2) исполнение, постановка впервые имели место на территории РФ;
- 3) исполнение, постановка записаны на фонограмму, охраняемую в соответствии с положениями норм Закона об авторских правах;
- 4) исполнение, постановка, не записанные на фонограмму, включены в передачу в эфир или по кабелю, охраняемую в соответствии с нормами Закона об авторских правах.

Права производителя фонограммы, если:

- 1) производитель фонограммы является гражданином РФ или юридическим лицом, имеющим официальное местонахождение на территории РФ;
- 2) фонограмма впервые опубликована на территории РФ.

Права организации эфирного или кабельного вещания признаются за ней в соответствии с Законом об авторских правах в случае, если организация имеет официальное местонахождение

на территории РФ и осуществляет передачи с помощью передатчиков, расположенных на территории РФ.

Производитель фонограммы, организация эфирного или кабельного вещания осуществляют свои права, указанные в настоящем разделе, в пределах прав, полученных по договору с исполнителем и автором записанного на фонограмме или передаваемого в эфир или по кабелю произведения.

Разрешение на использование постановки, полученное от режиссера-постановщика спектакля, не отменяет необходимости получения разрешения у других исполнителей, участвующих в постановке, а также у автора исполняемого произведения.

Для возникновения и осуществления смежных прав не требуется соблюдения каких-либо формальностей. Производитель фонограммы и исполнитель для оповещения о своих правах вправе использовать знак охраны смежных прав, который помещается на каждом экземпляре фонограммы и (или) на каждом содержащем ее футляре и состоит из трех элементов:

- латинской буквы "P" в окружности;
- имени (наименования) обладателя исключительных смежных прав;
- года первого опубликования фонограммы.

Исполнителю в отношении его исполнения или постановки принадлежат также следующие исключительные права: право на имя; право на защиту исполнения или постановки от всякого искажения или иного посягательства, способного нанести ущерб чести и достоинству исполнителя; право на использование исполнения или постановки в любой форме, включая право на получение вознаграждения за каждый вид использования исполнения или постановки.

1.1.2.1. Срок охраны

В соответствии с Бернской конвенцией по охране литературных и художественных произведений от 09.09.1886 (Решение о присоединении РФ к данной Конвенции принято Постановлением Правительства РФ от 03.11.1994 N 1224 и документ вступил в силу для России с 13 марта 1995 г.) срок охраны, предоставляемый данной Конвенцией, составляет все время жизни автора и пятьдесят лет после его смерти. Для кинематографических произведений страны, присоединившиеся к Конвенции, вправе предусмотреть, что срок охраны истекает спустя пятьдесят лет после того, как произведение с согласия автора было сделано доступным для всеобщего сведения, либо - если в течение пятидесяти лет со времени создания такого произведения это событие не наступит, - что срок охраны истекает спустя пятьдесят лет после создания произведения. Данные нормы применяются также для произведений, созданных в соавторстве, при условии, что сроки, определяемые со времени смерти автора, исчисляются со времени смерти последнего автора, пережившего других соавторов.

А вот для произведений, выпущенных анонимно или под псевдонимом, срок охраны, предоставляемый Бернской конвенцией, истекает спустя пятьдесят лет после того, как произведение было правомерно сделано доступным для всеобщего сведения. Однако, если принятый автором псевдоним не оставляет сомнений в его личности, сроком охраны являются пятьдесят лет после смерти автора.

Законодательством стран, присоединившихся к указанной Конвенции, может определяться срок охраны фотографических произведений и произведений прикладного искусства, охраняемых в качестве художественных произведений; однако этот срок не может быть короче двадцати пяти лет со времени создания такого произведения.

Аналогичные нормы, а именно то, что срок охраны произведений не может быть короче периода, охватывающего время жизни автора и двадцать пять лет после его смерти, установлены и Всемирной конвенцией об авторском праве, заключенной в Женеве 6 сентября 1952 г.

Указанные сроки охраны исчисляются со дня смерти автора или со дня наступления определенного события, но отсчет сроков всегда начинается с 1 января года, следующего за годом смерти или годом наступления такого события.

Страны, присоединившиеся к Бернской конвенции, могут установить срок охраны, превышающий перечисленные сроки.

В отечественном законодательстве в соответствии со ст. 6 Закона о правовой охране программ для ЭВМ авторское право действует с момента создания программы для ЭВМ или базы данных в течение всей жизни автора и 50 лет после его смерти, считая с 1 января года, следующего за годом смерти автора. Срок окончания действия авторского права на программу для ЭВМ и базу данных, созданные в соавторстве, исчисляется со времени смерти последнего автора, пережившего других соавторов. Авторское право на программу для ЭВМ или базу данных, выпущенные анонимно или под псевдонимом, действует с момента их выпуска в свет в течение 50 лет. Если автор программы для ЭВМ или базы данных, выпущенных в свет анонимно или под псевдонимом, раскроет свою личность в течение указанного срока или принятый автором псевдоним не оставляет сомнений в его личности, то применяется срок охраны, равный 50 годам

после смерти автора. Личные права автора на программу для ЭВМ или базу данных охраняются бессрочно.

То есть в отношении правовой охраны программ для ЭВМ российское законодательство содержит нормы, аналогичные нормам международных правовых актов.

А вот в отношении авторского права на произведение российское законодательство содержит следующие нормы.

Авторское право действует в течение всей жизни автора и 70 лет после его смерти, кроме некоторых случаев. Право авторства, право на имя и право на защиту репутации автора охраняются бессрочно.

Авторское право на произведение, обнародованное анонимно или под псевдонимом, действует в течение 70 лет после даты его правомерного обнародования. Если в течение указанного срока автор произведения, выпущенного анонимно или под псевдонимом, раскроет свою личность или его личность не будет далее оставлять сомнений, то применяется срок охраны 70 лет после смерти автора.

Следующие специальные нормы являются спецификой отечественного законодательства. В случае, если автор был репрессирован и реабилитирован посмертно, то срок охраны прав начинает действовать с 1 января года, следующего за годом реабилитации. В случае, если автор работал во время Великой Отечественной войны или участвовал в ней, то срок охраны авторских прав увеличивается на 4 года. Исчисление данных сроков начинается с 1 января года, следующего за годом, в котором имел место юридический факт, являющийся основанием для начала течения срока.

1.1.2.2. Защита авторских и смежных прав

К международным договорам, осуществляющим правовую охрану авторских и смежных прав, можно отнести:

- Бернскую конвенцию по охране литературных и художественных произведений от 9 сентября 1886 г. (Решение о присоединении Российской Федерации к данной Конвенции принято Постановлением Правительства России от 03.11.1994 N 1224 и документ вступил в силу для России с 13.03.1995);

- Конвенцию об охране интересов производителей фонограмм от незаконного воспроизводства их фонограмм, заключенную в Женеве 29 октября 1971 г.;

- Всемирную конвенцию об авторском праве, заключенную в Женеве 6 сентября 1952 г.

В соответствии с Бернской конвенцией по охране литературных и художественных произведений страны, к которым применяется данная Конвенция, образуют Союз по охране прав авторов на их литературные и художественные произведения.

Термин "литературные и художественные произведения", применяющийся Бернской конвенцией, охватывает любую продукцию в области литературы, науки и искусства, вне зависимости от способа и формы ее выражения, включая: книги, брошюры и другие письменные произведения; лекции, обращения, проповеди и другие подобного рода произведения; драматические и музыкально-драматические произведения; хореографические произведения и пантомимы; музыкальные сочинения с текстом или без текста; кинематографические произведения, к которым приравниваются произведения, выраженные способом, аналогичным кинематографии; рисунки, произведения живописи, архитектуры, скульптуры, гравирования и литографии; фотографические произведения, к которым приравниваются произведения, выраженные способом, аналогичным фотографии; произведения прикладного искусства; иллюстрации, карты, планы, эскизы и пластические произведения, относящиеся к географии, топографии, архитектуре или наукам.

Однако законодательством стран Союза может быть предписано, что литературные и художественные произведения или какие-либо определенные их категории не подлежат охране, если они не закреплены в той или иной материальной форме.

Переводы, адаптации, музыкальные аранжировки и другие переделки литературного или художественного произведения охраняются наравне с оригинальными произведениями, без ущерба правам автора оригинального произведения.

Сборники литературных и художественных произведений, например, энциклопедии и антологии, представляющие собой по подбору и расположению материалов результат интеллектуального творчества, охраняются как таковые, без ущерба правам авторов каждого из произведений, составляющего часть таких сборников.

Литературные и художественные произведения пользуются охраной во всех странах Союза. Эта охрана осуществляется в пользу автора и его правопреемников.

При этом в соответствии с Бернской конвенцией по охране литературных и художественных произведений допускается цитирование произведения, которое уже было доведено до всеобщего сведения на законных основаниях, при условии, что оно осуществляется добросовестно и в

объеме, оправданном поставленной целью, включая цитирование статей из газет и журналов в виде обзоров печати (ст. 10).

Контрафактные экземпляры произведения подлежат аресту в любой стране Союза, в которой это произведение пользуется правовой охраной. Арест налагается в соответствии с законодательством каждой страны.

В соответствии с отечественным законодательством автор, обладатель смежных прав или иной обладатель исключительных прав вправе защищать свои права способами, предусмотренными Гражданским кодексом РФ (ст. 49 Закона об авторском праве).

Обратившись к ст. 12 ГК РФ, можем узнать, что защита гражданских прав осуществляется путем: признания права; восстановления положения, существовавшего до нарушения права, и пресечения действий, нарушающих право или создающих угрозу его нарушения; признания оспоримой сделки недействительной и применения последствий ее недействительности, применения последствий недействительности ничтожной сделки; признания недействительным акта государственного органа или органа местного самоуправления; самозащиты права; присуждения к исполнению обязанности в натуре; возмещения убытков; взыскания неустойки; компенсации морального вреда; прекращения или изменения правоотношения; неприменения судом акта государственного органа или органа местного самоуправления, противоречащего закону; иными способами, предусмотренными законом.

Например, по решению ВАС РФ (п. 12 Информационного письма ВАС N 47) лицо, распространяющее экземпляры произведения без разрешения правообладателя, несет ответственность за нарушение исключительных прав на это произведение. В указанном Информационном письме ВАС анализируется случай, когда истец, являющийся обладателем исключительных прав, обратился в арбитражный суд с иском к торговой фирме о конфискации видеокассет с художественным фильмом, находящихся в продаже, и взыскании с нее полученного дохода вместо возмещения убытков.

В ситуации судебного разбирательства довод торговой фирмы о приобретении ею продаваемых кассет у третьего лица по договору купли-продажи и невозможности в связи с этим нести ответственность был отклонен.

Покупая товар у третьего лица, фирма не проверила наличия у него права на распространение видеокассет с фильмом (тогда как истец доказал отсутствие у третьего лица такого права), то есть не приняла всех зависящих от нее мер, позволяющих предотвратить нанесение правообладателю убытков вследствие незаконного распространения видеокассет.

Таким образом, суд сделал вывод о причинении убытков истцу неправомерными действиями ответчика и принял решение о конфискации контрафактных экземпляров произведения и взыскании дохода вместо возмещения убытков.

Отдельные перечисленные аналогичные нормы содержатся и в Законе о правовой охране программ для ЭВМ, что не лишает возможности правообладателя на их применение в соответствии с гражданским законодательством.

Пункт 2 ст. 49 Закона об авторском праве определяет, что обладатели исключительных прав вправе требовать по своему выбору от нарушителя вместо возмещения убытков выплаты компенсации:

1) в размере от 10 тыс. руб. до 5 млн руб., определяемом по усмотрению суда, арбитражного суда или третейского суда исходя из характера нарушения.

До изменений, внесенных Федеральным законом от 20 июля 2004 г. N 72-ФЗ данные нормы звучали следующим образом: "требовать выплаты компенсации в сумме от 10 до 50 000 минимальных размеров оплаты труда, устанавливаемых законодательством Российской Федерации, определяемой по усмотрению суда или арбитражного суда, вместо возмещения убытков или взыскания дохода".

Однако стоит уточнить, что до момента внесения в Закон о правовой охране программ для ЭВМ изменений Федеральным законом от 24 декабря 2002 г. N 177-ФЗ ответственность за нарушение авторского права по программам для ЭВМ и баз данных в виде взыскания компенсации не применялась, если судом устанавливалось, что виновное лицо не преследовало цели извлечения прибыли.

Такое решение было вынесено Президиумом ВАС РФ (п. 14 Информационного письма ВАС N 47) в связи с обращением акционерного общества в арбитражный суд с иском к общественной экологической организации о взыскании компенсации в сумме 10 000 минимальных размеров оплаты труда за несанкционированное использование созданной истцом базы данных о составе правонарушений, допущенных на территории области.

Общественная экологическая организация не отрицала факта использования базы данных, авторские права на которую принадлежат истцу, однако возражала против взыскания такой значительной компенсации.

При вынесении решения по этому делу суд исходил из следующего. В соответствии со ст. 18 Закона о правовой охране программ для ЭВМ обладатель исключительных прав на базу данных

вправе требовать прекращения действий, нарушающих права или создающих угрозу их нарушения, а также выплаты нарушителем в случаях нарушения с целью извлечения прибыли компенсации в определяемой по усмотрению арбитражного суда сумме от 5000 до 50 000 минимальных размеров оплаты труда вместо возмещения убытков.

Таким образом, условием для выплаты компенсации являлось установление случая нарушения с целью извлечения прибыли. При этом не могла быть принята во внимание ссылка на Закон об авторском праве, в котором выплата компенсации не ставится в зависимость от извлечения прибыли при использовании объекта охраны. В соответствии со ст. 2 Закона об авторском праве его нормы являются общими по отношению к специальным нормам, изложенным в Законе о правовой охране программ для ЭВМ.

В вынесенном судебном решении указывалось, что ответчик как некоммерческая организация не преследовал в своей деятельности цели извлечения прибыли и не занимался предпринимательской деятельностью, в связи с этим взыскание с ответчика в пользу истца компенсации за нарушение его авторских прав на базу данных является неправомерным. В части запрещения несанкционированного использования базы данных иск был удовлетворен.

В настоящий момент в Законе о правовой охране программ для ЭВМ нормы, определяющие условие для выплаты компенсации наличие цели извлечения прибыли (специальные нормы), отсутствуют. Поэтому в настоящее время компенсация может быть истребована и при отсутствии факта извлечения прибыли при использовании объекта охраны.

Уже сложилась определенная и довольно обширная практика в отношении защиты нарушенных прав. Наиболее интересные примеры приведены в таблице.

Таблица

Арбитражная практика
в области защиты авторских и смежных прав

Наименование суда, дата и номер дела	Обстоятельства дела/Доводы истца (представленные доказательства)/ Выводы суда
1	2
Президиум ВАС от 04.06.1996 N 850/96	Обстоятельства дела: Предприятие обратилось в Арбитражный суд с иском о взыскании с ответчика 275 млн неденоминированных рублей компенсации за нарушение прав истца на программу для ЭВМ "Автоматизированное рабочее место "Новая центральная обработка" Выводы суда: Арбитражный суд при рассмотрении спора не установил, в чем выразилось использование программы для ЭВМ со стороны ответчика, тогда как согласно ст. 1 Закона о правовой охране программ для ЭВМ под использованием программы для ЭВМ понимается совершение строго определенных действий: выпуск в свет, воспроизведение, распространение и иные действия по введению в хозяйственный оборот программ для ЭВМ. Не дана также оценка доводам ответчика о правомерном владении программой для ЭВМ, поскольку выпуск в свет и воспроизведение программы осуществлялись самим автором по указанию истца в период действия договора о совместной деятельности от 01.12.1992 и трудовых соглашений с автором. В принятых судебных актах не

	<p>отражено, какие конкретно имущественные права правообладателя были нарушены действиями ответчика. Дело направить на новое рассмотрение в тот же суд</p>
<p>ФАС Московского округа от 22.05.2002 N КГ-А40/3150-02</p>	<p>Обстоятельства дела: Корпорация "Майкрософт" (США) обратилась в Арбитражный суд г. Москвы с исковым заявлением к ОАО КБ "Петро-Аэро-Банк" о взыскании компенсации в размере 1 000 000 руб. за нарушение авторских прав. Выводы суда: Суд исходил из того, что материалами дела подтвержден факт незаконного использования ответчиком программных продуктов, исключительные авторские права на которые принадлежат истцу, что свидетельствует о нарушении его имущественных прав. Учитывая, что деятельность ответчика как коммерческой организации носит коммерческий характер, то есть преследует цель извлечения прибыли в качестве основной цели своей деятельности, и что для достижения этой цели ответчик применяет, в том числе, и программные продукты, права на использование которых не оформлены в установленном законом порядке, суд сделал правомерный вывод о том, что правообладатель имеет право требовать защиты своих авторских прав на программы для ЭВМ в виде выплаты компенсации на основании ст. 18 Закона о правовой охране программ для ЭВМ и ст. 49 Закона об авторском праве</p>

<p>ФАС Московского округа от 15.08.2001 N КГ-А40/4242-01</p>	<p>Обстоятельства дела: Прокурор г. Москвы в защиту государственных и общественных интересов предъявил в суд иск к ООО о взыскании в пользу корпорации "Майкрософт" компенсации за нарушение авторских прав в размере 584 430 руб.; в доход федерального бюджета Российской Федерации штраф в размере 10% от суммы, присужденной судом в пользу истца. В обоснование исковых требований прокурор г. Москвы сослался на выявленную в ходе проведенной ОБЭП УВД ОАО г. Москвы проверки незаконную реализацию ответчиком пяти персональных компьютеров с установленными в них копиями программного продукта "MICROSOFT WINDOWS 98".</p> <p>Выводы суда: Безосновательно утверждение заявителя об отсутствии факта продажи программного обеспечения, поскольку материалами дела подтверждается и судом обеих инстанций установлено обратное. Суд пришел к правильному выводу о том, что ответчиком программа для ЭВМ продана в целях извлечения прибыли, доказательств иному в деле не имеется, в кассационной жалобе данное обстоятельство заявителем не опровергается.</p> <p>Кассационная инстанция не согласна с утверждением заявителя о принятии судом решений без учета нормы ст. 16 Закона о правовой охране программ для ЭВМ. Данная норма предусматривает возможность без согласия правообладателя свободной перепродажи или передачи права собственности либо иных вещных прав на экземпляр программы для ЭВМ или базы данных после первой продажи. Согласно п. 5 ст. 6 Закона об авторском праве передача права собственности на материальный объект не влечет передачи авторских прав. Передача неимущественных авторских прав может осуществляться лишь на основании авторского договора</p>
--	--

ФАС Московского округа от
16.11.2000 N КА-А40/5130-00

Обстоятельства дела:
Корпорация "Майкрософт" обратилась в Арбитражный суд г. Москвы с исковым заявлением к Акционерному банку о защите авторских прав на программы для ЭВМ в виде взыскания компенсации в размере 834 900 руб. 00 коп. Выводы суда: Суд апелляционной инстанции сделал вывод о правомерности использования ответчиком всех программ для ЭВМ, авторские права на которые принадлежат корпорации "Майкрософт" на основании представленных ответчиком копий лицензий. Вывод суда недостаточно обоснован. Имеющиеся в материалах дела ксерокопии лицензионных соглашений не могут служить доказательствами правомерности использования программ, так как не содержат номера соответствующего программного продукта по внутреннему рубрикатору "Майкрософт", тем более что лицензионные соглашения представлены не на все программы, а лишь на некоторые из них, причем ряд лицензионных соглашений имеет один номер, что исключено, так как каждому программному продукту соответствует свой индивидуальный номер. При таких обстоятельствах нельзя сделать бесспорный вывод о правомерности использования ответчиком программных продуктов для ЭВМ, авторские права на которые принадлежат корпорации "Майкрософт". Указанные обстоятельства подлежат проверке, суду необходимо также проверить факт наличия лицензионных соглашений на все программные продукты, используемые ответчиком. Бремя доказывания указанного обстоятельства в силу ст. 53 АПК РФ возложено на ответчика. Обращаясь в арбитражный суд за защитой своих нарушенных авторских прав, корпорация "Майкрософт" указала на нарушение его прав банком, выразившееся в форме воспроизведения принадлежащих ему программ без разрешения корпорации. Не оспаривая факт использования программных продуктов корпорации "Майкрософт", ответчик

	<p>указал на то, что приобретение программных продуктов производилось одновременно с приобретением новых компьютеров фирмы "Компак", которая и производила загрузку на жесткий диск указанных программ. Однако доказательства в подтверждение своих доводов ответчиком не представлены. Указанные обстоятельства подлежат проверке. Дело направлено на новое рассмотрение.</p> <p>Комментарий: При новом рассмотрении дела от 29.08.2001 N КГ-А40/4584-01 суд также оставил кассационную жалобу корпорации "Майкрософт" без удовлетворения. Исследуя представленные в деле доказательства, суд пришел к выводу о неподтверждении неправомерности использования ответчиком программных продуктов истца. При этом суд дал оценку материалам служебных проверок, проведенных УБЭП ГУВД г. Москвы. Из копий распечаток, имеющихся в деле, невозможно установить, имело ли место нарушение ответчиком прав, о защите которых просит истец. Заключение специалиста по программным продуктам получено без учета требований ст. 66 АПК РФ. Полагая решения суда незаконными, заявитель не приводит аргументов, на основании которых суд должен был прийти к другому выводу</p>
--	--

2) в двукратном размере стоимости экземпляров произведений или объектов смежных прав либо в двукратном размере стоимости прав на использование произведений или объектов смежных прав, определяемой исходя из цены, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за правомерное использование произведений или объектов смежных прав.

Обладатели исключительных прав вправе требовать от нарушителя выплаты компенсации за каждый случай неправомерного использования произведений или объектов смежных прав либо за допущенные правонарушения в целом.

Компенсация подлежит взысканию при доказанности факта правонарушения независимо от наличия или отсутствия убытков.

Авторы и исполнители в случае нарушения их личных неимущественных прав или имущественных прав также вправе требовать от нарушителя возмещения морального вреда.

Еще один способ защиты нарушенных прав предусмотрен в ст. 49.1 Закона об авторском праве.

Так, в соответствии с нормами данной статьи контрафактные экземпляры произведений или фонограмм, а также материалы и оборудование, используемые для воспроизведения контрафактных экземпляров произведений или фонограмм, и иные орудия совершения правонарушения подлежат конфискации в судебном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации. Конфискованные контрафактные экземпляры произведений или фонограмм подлежат уничтожению, за исключением случаев их передачи обладателю авторских прав или смежных прав по его просьбе.

Нужно помнить, что суд принимает решение о конфискации контрафактных экземпляров произведений независимо от наличия ходатайства об этом со стороны истца (п. 15 Информационного письма ВАС N 47).

За нарушение авторских и смежных прав предусмотрены и административные штрафы. Так, в соответствии с п. 1 ст. 7.12 КоАП РФ ввоз, продажа, сдача в прокат или иное незаконное использование экземпляров произведений или фонограмм в целях извлечения дохода в случаях, если экземпляры произведений или фонограмм являются контрафактными в соответствии с законодательством Российской Федерации об авторском праве и смежных правах либо на экземплярах произведений или фонограмм указана ложная информация об их изготовителях, о местах их производства, а также об обладателях авторских и смежных прав, а равно иное нарушение авторских и смежных прав в целях извлечения дохода - влечет наложение административного штрафа:

- на граждан в размере от пятнадцати до двадцати минимальных размеров оплаты труда с конфискацией контрафактных экземпляров произведений и фонограмм, а также материалов и оборудования, используемых для их воспроизведения, и иных орудий совершения административного правонарушения;

- на должностных лиц - от тридцати до сорока минимальных размеров оплаты труда с конфискацией контрафактных экземпляров произведений и фонограмм, а также материалов и оборудования, используемых для их воспроизведения, и иных орудий совершения административного правонарушения;

- на юридических лиц - от трехсот до четырехсот минимальных размеров оплаты труда с конфискацией контрафактных экземпляров произведений и фонограмм, а также материалов и оборудования, используемых для их воспроизведения, и иных орудий совершения административного правонарушения.

За нарушение авторских прав ответственность предусмотрена и Уголовным кодексом РФ. А именно ст. 146 УК РФ устанавливает, что присвоение авторства (плагиат), если это деяние причинило крупный ущерб автору или иному правообладателю, - наказывается штрафом в размере до двухсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до восемнадцати месяцев, либо обязательными работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов, либо арестом на срок от трех до шести месяцев.

Незаконное использование объектов авторского права или смежных прав, а равно приобретение, хранение, перевозка контрафактных экземпляров произведений или фонограмм в целях сбыта, совершенные в крупном размере (если стоимость экземпляров произведений или фонограмм либо стоимость прав на использование объектов авторского права и смежных прав превышают пятьдесят тысяч рублей), - наказывается штрафом в размере до двухсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до восемнадцати месяцев, либо обязательными работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов, либо лишением свободы на срок до двух лет. Те же деяния, если они совершены: группой лиц по предварительному сговору или организованной группой; в особо крупном размере (двести пятьдесят тысяч рублей); лицом с использованием своего служебного положения, - наказывается лишением свободы на срок до пяти лет со штрафом в размере до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до трех лет либо без такового.

1.1.3. Товарные знаки и знаки обслуживания, наименования мест происхождения товаров

Отношения, возникающие в связи с регистрацией, правовой охраной и использованием товарных знаков, знаков обслуживания и наименований мест происхождения товаров регулирует

Закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. N 3520-1 "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров" (далее - Закон о товарных знаках).

В качестве товарных знаков могут быть зарегистрированы словесные, изобразительные, объемные и другие обозначения или их комбинации.

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

Полезно быть знакомым с нормами Приказа Роспатента от 5 марта 2003 г. N 32 "О правилах составления, подачи и рассмотрения заявки на регистрацию товарного знака и знака обслуживания". В ряде случаев суды при рассмотрении споров, связанных с товарными знаками, обращаются к данному документу.

Статья 6 Закона о товарных знаках называет абсолютные основания для отказа в регистрации в качестве товарных знаков обозначений, не обладающих различительной способностью или состоящих только из элементов: вошедших во всеобщее употребление для обозначения товаров определенного вида; являющихся общепринятыми символами и терминами; характеризующих товары, в том числе указывающих на их вид, качество, количество, свойство, назначение, ценность, а также на время, место, способ производства или сбыта; представляющих собой форму товаров, которая определяется исключительно или главным образом свойством либо назначением товаров. Перечисленные элементы могут быть включены как неохраняемые элементы в товарный знак, если они не занимают в нем доминирующего положения.

Мало того, что обозначение может быть не принято в качестве обозначения товарного знака, регистрация товарного знака может быть признана недействительной. Но при этом зачастую хозяйствующим субъектам удается в судебном порядке признать недействительным решение Роспатента о признании регистрации недействительной.

ВАС РФ в Постановлении от 14 декабря 2004 г. N 11580/04 дополнительно разъяснил, что абсолютные основания для отказа в регистрации товарного знака должны иметь место на дату подачи заявки (дату приоритета) на регистрацию того или иного обозначения в качестве товарного знака. Экспертиза Роспатента при регистрации наличия этих оснований не выявила, поэтому бремя их доказывания лежит на лице, которое ставит перед компетентным органом вопрос о неправомерной регистрации товарного знака. Между тем при рассмотрении дела суд установил следующее. Мотивировка патентной палаты и судов о вхождении обозначения во всеобщее употребление основана на установленном факте производства лекарственного средства "Левомеколь" двумя независимыми производителями, то есть анализ проводился в отношении распространенности обозначения в узкой группе лиц - только среди производителей. Кроме того, выводы о распространенности обозначения и в этой группе сделаны без учета длительности, объемов и условий использования спорного обозначения вторым производителем.

Неправомерна ссылка на применение обозначения "Левомеколь" в качестве видового обозначения лишь на том основании, что оно использовалось двумя производителями одновременно незначительное время, без анализа самого обозначения и наличия доказательств его применения в качестве обозначения, под которым подразумеваются и иные однородные товары. В обоснование нарушения п. 2 ст. 6 Закона о товарных знаках патентная палата указала, что маркировка этим обозначением иных лекарственных мазей будет способна ввести в заблуждение потребителя относительно вида, свойств и качества товара. Между тем каких-либо доказательств маркировки товарным знаком "Левомеколь" иных мазей заявитель не представил, а из анализа производственной и сбытовой деятельности общества за длительный период усматривается лишь факт распространения действия этого товарного знака на конкретный товар - мазь, имеющую определенный состав и назначение, чтобы выделить этот товар среди других лекарственных средств.

Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 6 июля 2004 г. N 2606/04 в целях единообразного толкования и применения арбитражными судами нормы Закона о товарных знаках об основаниях признания обозначения вошедшим во всеобщее употребление указал, что заинтересованному лицу необходимо доказать факт вхождения спорного обозначения во всеобщее употребление.

Требование всеобщности предполагает следующее: обозначение должно потерять свою различительную способность для потребителей товара, его производителей или специалистов в данной конкретной области. Общеупотребимость обозначения только в кругу производителей или специалистов является недостаточной. При исследовании всеобщности оценке подлежат данные о мнении максимально широкого круга лиц, который включает как специалистов, так и потребителей этого товара. Наконец, товарный знак должен стать видовым понятием товара, не отделенным от него.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 6 июля 2004 г. N 2606/04 заявление о признании недействительным решения Высшей патентной палаты Российского агентства по патентам и товарным знакам о досрочном прекращении правовой охраны товарного знака удовлетворено, поскольку, принимая решение, патентная палата не придала значения тому факту, что правообладатель активно возражал против всеобщего применения его товарного знака.

В соответствии с международным договором РФ не допускается регистрация в качестве товарных знаков обозначений, состоящих только из элементов, представляющих собой государственные гербы, флаги и другие государственные эмблемы, сокращенные или полные наименования международных межправительственных организаций, их гербы, флаги и другие эмблемы, официальные контрольные, гарантийные и пробирные клейма, печати, награды и другие знаки отличия, или сходных с ними до степени смешения обозначений. Такие элементы могут быть включены как неохраняемые элементы в товарный знак, если на это имеется согласие соответствующего компетентного органа.

Не допускается регистрация в качестве товарных знаков обозначений, представляющих собой или содержащих элементы: являющиеся ложными или способными ввести в заблуждение потребителя относительно товара или его изготовителя; противоречащие общественным интересам, принципам гуманности и морали.

Не допускается регистрация в качестве товарных знаков обозначений, тождественных или сходных до степени смешения с официальными наименованиями и изображениями особо ценных объектов культурного наследия народов РФ либо объектов всемирного культурного или природного наследия, а также с изображениями культурных ценностей, хранящихся в коллекциях, собраниях и фондах, если такая регистрация испрашивается на имя лиц, не являющихся их собственниками (владельцами) и не имеющих согласия собственников или лиц, уполномоченных на это собственниками, на регистрацию таких обозначений в качестве товарных знаков.

В соответствии с международным договором РФ не допускается регистрация в РФ в качестве товарных знаков обозначений, представляющих собой или содержащих элементы, которые охраняются в одном из государств - участников указанного международного договора в качестве обозначений, идентифицирующих вина или спиртные напитки как происходящие с его территории (производимые в границах географического объекта этого государства) и имеющие особое качество, репутацию или другие характеристики, которые главным образом определяются их происхождением, если товарный знак предназначен для обозначения вин или спиртных напитков, не происходящих с территории данного географического объекта.

В качестве иных оснований для отказа в регистрации ст. 7 Закона о товарных знаках называет следующие. Не могут быть зарегистрированы в качестве товарных знаков обозначения, тождественные или сходные до степени смешения с:

1) товарными знаками других лиц, заявленными на регистрацию (если заявки на них не отозваны) или охраняемыми в РФ, в том числе в соответствии с международным договором РФ, в отношении однородных товаров и имеющими более ранний приоритет;

2) товарными знаками других лиц, признанными в установленном Законом о товарных знаках порядке общеизвестными в РФ товарными знаками в отношении однородных товаров.

Регистрация в качестве товарного знака в отношении однородных товаров обозначения, сходного до степени смешения с товарным знаком, указанным в двух верхних абзацах, допускается лишь с согласия правообладателя.

Не могут быть зарегистрированы в качестве товарных знаков в отношении любых товаров обозначения, тождественные или сходные до степени смешения с наименованиями мест происхождения товаров, охраняемыми в соответствии с Законом о товарных знаках, за исключением случаев, если эти обозначения включены как неохраняемые элементы в товарные знаки, регистрируемые на имя лиц, имеющих право пользования такими наименованиями.

Не могут быть зарегистрированы в качестве товарных знаков обозначения, тождественные:

3) охраняемому в РФ фирменному наименованию (его части) в отношении однородных товаров, промышленному образцу, знаку соответствия, права на которые в РФ возникли у иных лиц ранее даты приоритета регистрируемого товарного знака.

Но не всякая схожесть в товарных знаках может быть признана незаконной.

Например, ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 25 апреля 2005 г. N А82-4953/2004-36 рассматривал иск ЗАО "Бородино", располагающим правом на товарный знак "XXL" в отношении товаров 32-го класса Международного классификатора товаров и услуг - пиво, минеральные и газированные воды и прочие безалкогольные напитки, фруктовые напитки и фруктовые соки; 33-го класса - алкогольные напитки к ООО "Колосс", использующим товарный знак "ENERGY CLUB XXL" в отношении 33-го класса Международного классификатора товаров и услуг: алкогольные напитки, в том числе аперитивы, бренди, вина, водка, джин, коктейли, ликеры, настойки.

Суд установил, что графическое написание сочетания "XXL" в товарном знаке истца заглавными буквами латинского алфавита, расположенными под углом 90 град. к полосе черного цвета, ослабляет сходство с элементом "XXL", используемым на этикетке ответчика. Подобное написание сочетания "XXL" вследствие применения в написании иного наклона букв делает сравниваемые элементы не сходными до степени смешения. Изображение этикетки включает в себя помимо элемента XXL, выполненного в отличие от элемента на товарном знаке истца в

золотистом цвете с ободком красного цвета, сочетание "ENERGY CLUB", которое на указанной этикетке является доминирующим элементом.

При указанных обстоятельствах суд пришел к обоснованному выводу о том, что элемент "XXL" на этикетке ответчика не выполняет отличительной функции, присущей товарному знаку, и не может быть признан сходным до степени смешения по внешней форме и расположению с зарегистрированным товарным знаком истца.

4) названию известного в РФ на дату подачи заявки произведения науки, литературы или искусства, персонажу или цитате из такого произведения, произведению искусства или его фрагменту без согласия обладателя авторского права или его правопреемника, если права на эти произведения возникли ранее даты приоритета регистрируемого товарного знака;

5) фамилии, имени, псевдониму или производному от них обозначению, портрету и факсимиле известного на дату подачи заявки лица без согласия этого лица или его наследника.

Право на товарный знак охраняется законом.

Владелец товарного знака имеет исключительное право пользоваться и распоряжаться товарным знаком, а также запрещать его использование другими лицами. Никто не может использовать охраняемый в РФ товарный знак без разрешения правообладателя.

Необходимым условием охраны товарного знака является его государственная регистрация. Это было также разъяснено и в п. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 29 июля 1997 г. N 19 "Обзор практики разрешения споров, связанных с защитой прав на товарный знак" (далее - Информационное письмо ВАС N 19).

Судом была рассмотрена следующая ситуация. Ликероводочный завод обратился в арбитражный суд с иском к акционерному обществу о запрещении выпуска водки с использованием на этикетке обозначения, тождественного его товарному знаку. В обоснование своих требований истец представил лицензию на производство водки и патент на изобретение.

Арбитражный суд не признал указанные документы в качестве доказательства прав на спорный товарный знак, поскольку в соответствии с Законом о товарных знаках право на товарный знак возникает на основании государственной регистрации последнего в Патентном ведомстве РФ, и в иске отказал.

Регистрация товарного знака действует до истечения десяти лет, считая с даты подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

Срок действия регистрации товарного знака может быть продлен по заявлению правообладателя, поданному в течение последнего года ее действия, каждый раз на десять лет.

Товарный знак может быть зарегистрирован на имя юридического лица, а также физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность.

На зарегистрированный товарный знак выдается свидетельство на товарный знак.

Свидетельство удостоверяет приоритет товарного знака, исключительное право владельца на товарный знак в отношении товаров, указанных в свидетельстве.

Если в свидетельстве не указаны какие-либо обозначения, то владелец свидетельства не имеет на них исключительного права.

Так, в п. 2 Информационного письма ВАС N 19 определено, что исключительное право владельца на товарный знак определяется в отношении товаров и услуг, указанных в свидетельстве на товарный знак.

А в п. 3 Информационного письма ВАС N 19 указано, что объем правовой охраны товарного знака и знака обслуживания определяется на основании его государственной регистрации и действующее законодательство не ограничивает возможность регистрации товарных знаков и знаков обслуживания видом осуществляемой деятельности, выданной лицензией или специальной правосубъектностью.

Еще одним термином, используемым Законом о товарных знаках является наименование места происхождения товара. Наименование места происхождения товара - это обозначение, представляющее собой либо содержащее современное или историческое наименование страны, населенного пункта, местности или другого географического объекта (далее - географический объект) или производное от такого наименования и ставшее известным в результате его использования в отношении товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными для данного географического объекта природными условиями и (или) людскими факторами.

Примером таких словосочетаний могут быть "тульский самовар", "вологодское масло", "гаванские сигары" и т.д.

Не признается наименованием места происхождения товара обозначение, хотя и представляющее собой или содержащее название географического объекта, но вошедшее в Российской Федерации во всеобщее употребление как обозначение товара определенного вида, не связанное с местом его изготовления.

Правовая охрана наименования места происхождения товара в РФ возникает на основании его регистрации в порядке, установленном Законом о товарных знаках, или в силу международных договоров РФ.

Наименование места происхождения товара охраняется законом. Регистрация наименования места происхождения товара действует бессрочно.

1.1.3.1. Регистрация товарного знака и наименования места происхождения товара

Оформление регистрации товарного знака и наименования места происхождения товара включает следующие этапы:

- подача заявки (в отношении товарных знаков - ст. 8, в отношении наименования места происхождения товара - ст. 32 Закона о товарных знаках);
- формальная экспертиза заявки (в отношении товарных знаков - ст. 11, в отношении наименования места происхождения товара - п. 4 ст. 33 Закона о товарных знаках);
- экспертиза заявленного обозначения (в отношении товарных знаков - ст. 12, в отношении наименования места происхождения товара - п. 5 ст. 33 Закона о товарных знаках), в т.ч. установление приоритета товарного знака (ст. 9 Закона о товарных знаках);
- регистрация товарного знака и наименования места происхождения товара.

Заявка на регистрацию товарного знака, а также заявка на регистрацию и предоставление права пользования наименованием места происхождения товара или заявка на предоставление права пользования уже зарегистрированным наименованием места происхождения товара (далее - заявка) подается в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности юридическим лицом или физическим лицом. Такая заявка может подаваться самостоятельно заявителем, правообладателем, иным заинтересованным лицом или через патентного поверенного, зарегистрированного в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

Заявка подается на один товарный знак, относится к одному наименованию места происхождения товара и должна содержать:

В отношении товарного знака	В отношении наименования места происхождения товара
заявление о регистрации с указанием заявителя, а также его места нахождения или места жительства;	
заявляемое обозначение;	
перечень товаров, в отношении которых испрашивается регистрация товарного знака и которые сгруппированы по классам Международной классификации товаров и услуг для регистрации знаков;	указание товара, в отношении которого испрашиваются регистрация и предоставление права пользования наименованием места происхождения товара или предоставление права пользования уже зарегистрированным наименованием места происхождения товара;
описание заявленного обозначения.	указание места происхождения (производства) товара (границ географического объекта);
	описание особых свойств товара

Заявка подается на русском языке и обязательно должна быть подписана заявителем, а в случае подачи заявки через патентного поверенного - заявителем или патентным поверенным.

К заявке должны быть приложены: документ, подтверждающий уплату пошлины за подачу заявки в установленном размере, а также в отношении товарного знака - устав коллективного знака, если заявка подается на регистрацию коллективного знака. В отношении наименования места происхождения товара в случае, если географический объект, наименование которого заявляется в качестве наименования места происхождения товара, находится на территории РФ, заключение компетентного органа, определяемого Правительством РФ, о том, что в границах указанного географического объекта заявитель производит товар, особые свойства которого определяются характерными для данного географического объекта природными условиями и (или)

людскими факторами. В случае, если географический объект, наименование которого заявляется в качестве наименования места происхождения товара, находится за пределами РФ, к заявке прилагается документ, подтверждающий право заявителя на заявленное наименование места происхождения товара в стране происхождения товара.

Прилагаемые к заявке документы представляются на русском или другом языке. В случае, если эти документы представлены на другом языке, к заявке прилагается их перевод на русский язык. Перевод на русский язык может быть представлен заявителем не позднее двух месяцев с даты направления ему федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности уведомления о необходимости выполнения данного требования.

Датой подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности считается дата поступления документов или, если документы представлены не одновременно, дата поступления последнего документа.

После поступления заявки устанавливается приоритет товарного знака. Приоритет устанавливается по дате подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности. И затем проводится экспертиза заявки.

Экспертиза заявки осуществляется федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности и включает формальную экспертизу и экспертизу заявленного обозначения. Формальная экспертиза заявки проводится в течение месяца (в отношении наименования мест происхождения товаров - в течение двух месяцев) с даты ее подачи в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

В ходе проведения формальной экспертизы проверяется наличие необходимых документов заявки, а также их соответствие установленным требованиям. По результатам формальной экспертизы заявка принимается к рассмотрению или принимается решение об отказе в принятии ее к рассмотрению, о чем уведомляется заявитель.

По завершении формальной экспертизы проводится экспертиза заявленного обозначения.

В ходе экспертизы проверяется соответствие заявленного обозначения требованиям Закона о товарных знаках.

Кроме этого, дополнительно устанавливается:

- в отношении товарных знаков приоритет товарного знака;
- в отношении наименования места происхождения товара проверяется также обоснованность указания места происхождения (производства) товара на территории РФ.

По результатам экспертизы принимается решение о регистрации товарного знака, наименования места происхождения товара или об отказе в его регистрации.

На основании решения о регистрации товарного знака федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности в течение месяца с даты получения документа об уплате установленной пошлины производит регистрацию товарного знака, наименования места происхождения товара в Государственном реестре товарных знаков и знаков обслуживания РФ (далее в настоящем разделе - Реестр).

В Реестр вносятся:

- товарный знак, сведения о правообладателе, дата приоритета товарного знака и дата его регистрации, перечень товаров, для которых зарегистрирован товарный знак, другие сведения, относящиеся к регистрации товарного знака, а также последующие изменения этих сведений;

- наименование места происхождения товара, сведения об обладателе свидетельства на право пользования наименованием места происхождения товара (далее - свидетельство), указание и описание особых свойств товара, для которого зарегистрировано наименование места происхождения товара, другие сведения, относящиеся к регистрации и предоставлению права пользования наименованием места происхождения товара, продлению срока действия свидетельства, а также последующие изменения этих сведений.

При непредставлении в установленном порядке документа, подтверждающего уплату пошлины за регистрацию товарного знака и выдачу свидетельства на него, регистрация товарного знака не производится, соответствующая заявка признается отозванной.

1.1.3.2. Защита от несанкционированного использования товарного знака и знака обслуживания, наименования места происхождения товара

К международным нормативным документам, осуществляющим правовую охрану авторских и смежных прав можно отнести:

- Конвенцию по охране промышленной собственности от 20 марта 1883 г. (ратифицирована Указом Президиума ВС СССР от 19.09.1968).

- Соглашение от 4 июня 1999 г. "О мерах по предупреждению и пресечению использования ложных товарных знаков и географических указаний" (г. Минск), вступившее в силу для государств: Грузия - с 4 июня 1999 г.; Киргизия - с 27 декабря 1999 г.; Таджикистан - с 28 февраля 2000 г.;

Азербайджан - с 4 июля 2000 г.; Украина - с 28 декабря 2000 г.; Казахстан - с 5 июня 2001 г.; Россия - с 5 ноября 2001 г.; Армения - с 20 декабря 2001 г.

В России, которая имеет пусть и сравнительно небольшую историю подобных отношений, однако уже сложилась обширная арбитражная практика, которая еще в 1997 г. была обобщена в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 29 июля 1997 г. N 19 "Обзор практики разрешения споров, связанных с защитой прав на товарный знак".

Важно помнить, что предложение к продаже продукции с товарным знаком, используемым без разрешения его владельца, а равно хранение продукции с товарным знаком, используемым без разрешения его владельца, если хранение осуществляется с целью введения такой продукции в хозяйственный оборот, является нарушением прав на товарный знак (п. п. 4 и 5 Информационного письма ВАС N 19).

Пункт 13 Информационного письма ВАС N 19 признает нарушением прав на товарный знак введение в хозяйственный оборот обозначения, сходного до степени смешения, с зарегистрированным товарным знаком в отношении однородных товаров или услуг.

Согласно п. 3 ст. 46 Закона о товарных знаках лицо, незаконно использующее зарегистрированный товарный знак, наименование места происхождения товара или сходное с таким наименованием обозначение, обязано по требованию обладателя свидетельства на право пользования товарным знаком, наименованием места происхождения товара, общественной организации или прокурора:

- прекратить его использование, возместить всем потерпевшим причиненные убытки, а также внести в доход местного бюджета сумму полученной при незаконном использовании товарного знака, наименования места происхождения товара прибыль, превышающую возмещенные убытки;
- опубликовать судебное решение в целях восстановления деловой репутации потерпевшего. При этом требование о защите прав на товарный знак путем публикации судебного решения в конкретном печатном издании должно быть обоснованным.

В п. 10 Информационного письма ВАС N 19 описывалась ситуация, когда суд назвал конкретное печатное издание, в котором в установленный срок должно быть опубликовано судебное решение, так как именно данное издание помещало рекламу ответчика о продаже товара и распространялось в месте реализации товара;

- удалить с товара или его упаковки незаконно используемый товарный знак, наименование места происхождения товара или обозначение, сходное с ним до степени смешения, или уничтожить изготовленные изображения товарного знака, наименования места происхождения товара или обозначения, сходного с ним до степени смешения.

Следует также помнить, что закон охраняет как использование товарного знака в целом, так и какого-либо элемента в составе товарного знака. Несанкционированное использование охраняемого элемента товарного знака без элемента, не подлежащего правовой охране, является нарушением прав на товарный знак, на что и было указано в п. 6 Информационного письма ВАС N 19.

В то же время интересно, что если удаление товарного знака невозможно без причинения существенного вреда самому товару, суд не может принять решение об уничтожении товара (п. 11 Информационного письма ВАС N 19).

Кодекс об административных правонарушениях в РФ (ст. 14.10) также напрямую предусматривает ответственность за незаконное использование чужого товарного знака, знака обслуживания, наименования места происхождения товара или сходных с ними обозначений для однородных товаров.

Так, такое правонарушение влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от пятнадцати до двадцати минимальных размеров оплаты труда с конфискацией предметов, содержащих незаконное воспроизведение товарного знака, знака обслуживания, наименования места происхождения товара; на должностных лиц - от тридцати до сорока минимальных размеров оплаты труда с конфискацией предметов, содержащих незаконное воспроизведение товарного знака, знака обслуживания, наименования места происхождения товара; на юридических лиц - от трехсот до четырехсот минимальных размеров оплаты труда с конфискацией предметов, содержащих незаконное воспроизведение товарного знака, знака обслуживания, наименования места происхождения товара.

Например, в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 27 февраля 2004 г. N A28-10171/2003-288/13 рассматривалось заявление ОМБП ПРИАЗ УВД Кировской области, обратившегося в суд о привлечении индивидуального предпринимателя к административной ответственности по ст. 14.10 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Как видно из обстоятельств дела, в торговой точке, принадлежащей предпринимателю, в ходе проведения проверки выявлена продажа спортивной продукции с логотипом фирмы "Адидас" с признаками контрафактности, что подтверждено актом исследования, проведенного 18 сентября 2003 г. Акт свидетельствует о том, что представленная для исследования продукция с товарным знаком "Адидас" в количестве 17 экземпляров спортивной одежды и 3 экземпляров спортивной обуви,

изъятая у предпринимателя, не является подлинной продукцией с товарным знаком "Адидас", изготавливаемой и реализуемой владельцем товарного знака с логотипом "Адидас" - компанией "Adidas International B.V." и уполномоченными ею лицами. По результатам проверки 24 сентября 2003 г. в отношении предпринимателя составлен протокол об административном правонарушении, предусмотренном ст. 14.10 Кодекса РФ об административных правонарушениях, выразившемся в незаконном использовании чужого товарного знака. Как установлено судом, предприниматель совершил противоправное, виновное действие, за которое установлена административная ответственность, а именно - осуществил продажу контрафактной продукции с товарным знаком "Адидас". При таких обстоятельствах он правомерно привлечен к ответственности в виде штрафа с конфискацией предметов правонарушения.

Можно говорить и о применении уголовной ответственности (ст. 180 УК РФ), если незаконное использование чужого товарного знака, знака обслуживания, наименования места происхождения товара или сходных с ними обозначений для однородных товаров, если это деяние совершено неоднократно или причинило крупный ущерб. В этом случае в качестве наказания предусмотрен штраф в размере до двухсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до восемнадцати месяцев, либо обязательными работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов, либо исправительными работами на срок до двух лет.

Незаконное использование предупредительной маркировки в отношении не зарегистрированного в РФ товарного знака или наименования места происхождения товара, если это деяние совершено неоднократно или причинило крупный ущерб, - наказывается штрафом в размере до ста двадцати тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до одного года, либо обязательными работами на срок от ста двадцати до ста восьмидесяти часов, либо исправительными работами на срок до одного года.

Те же деяния, но совершенные группой лиц по предварительному сговору или организованной группой, - наказываются штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до пяти лет.

1.1.4. Селекционные достижения

Под селекционными достижениями согласно Закону Российской Федерации от 6 августа 1993 г. N 5605-1 "О селекционных достижениях" (далее - Закон о селекционных достижениях) понимается сорт растений, порода животных. Право на селекционное достижение охраняется законом и подтверждается патентом.

Таким образом, исключительное право патентообладателя на использование селекционного достижения удостоверяет патент. При этом объем правовой охраны, предоставляемой патентом на селекционное достижение, определяется совокупностью существенных признаков, зафиксированных в описании селекционного достижения. Срок действия патента на селекционное достижение составляет 30 лет с даты регистрации указанного достижения в Государственном реестре охраняемых селекционных достижений. На сорта винограда, древесных декоративных, плодовых культур и лесных пород, в том числе их подвоев, срок действия патента составляет 35 лет.

Для получения такого патента обязательно выполнение двух важных требований: селекционное достижение должно отвечать критериям охраноспособности и относиться к ботаническим и зоологическим родам и видам по установленному перечню.

Критериями охраноспособности селекционного достижения являются:

а) новизна.

Сорт, порода считаются новыми, если на дату подачи заявки на выдачу патента семена или племенной материал данного селекционного достижения не продавались и не передавались иным образом в установленные законодательством сроки другим лицам селекционером, его правопреемником или с их согласия для использования селекционного достижения;

б) отличимость.

Селекционное достижение должно явно отличаться от любого другого общеизвестного селекционного достижения, существующего к моменту подачи заявки;

в) однородность.

Растения сорта, животные породы должны быть достаточно однородны по своим признакам с учетом отдельных отклонений, которые могут иметь место в связи с особенностями размножения;

г) стабильность.

Селекционное достижение считается стабильным, если его основные признаки остаются неизменными после неоднократного размножения или в случае особого цикла размножения, в конце его.

Если отсутствует хотя бы один из приведенных признаков, то созданный объект не может считаться селекционным достижением, и, соответственно, не должен рассматриваться в качестве нематериального актива.

Исключительное право патентообладателя состоит в том, что любое лицо должно получить от обладателя патента лицензию на осуществление с семенами, племенным материалом охраняемого селекционного достижения следующих действий: производство и воспроизводство; доведение до посевных кондиций для последующего размножения; предложение к продаже; продажа и иные виды сбыта; вывоз с территории Российской Федерации; ввоз на территорию Российской Федерации; хранение в перечисленных выше целях.

Право патентообладателя распространяется также на растительный материал, товарных животных, которые были произведены из семян или от племенных животных, введенных в хозяйственный оборот без разрешения обладателя патента.

Необходимо получить разрешение обладателя патента на охраняемое селекционное достижение для совершения вышеперечисленных действий с семенами сорта, племенным материалом породы, которые: существенным образом наследуют признаки охраняемых (исходных) сорта, породы, если эти охраняемые сорт, порода сами не являются селекционными достижениями, существенным образом наследующими признаки других селекционных достижений; не явно отличаются от охраняемых сорта, породы; требуют неоднократного использования охраняемого сорта для производства семян.

Селекционным достижением, существенным образом наследующим признаки другого (исходного) охраняемого селекционного достижения, признается селекционное достижение, которое при явном отличии от исходного:

наследует наиболее существенные признаки исходного селекционного достижения или селекционного достижения, которое само наследует существенные признаки исходного селекционного достижения, сохраняя при этом основные признаки, отражающие генотип или комбинацию генотипов исходного селекционного достижения;

соответствует генотипу или комбинации генотипов исходного селекционного достижения, за исключением отклонений, вызванных применением таких методов, как индивидуальный отбор из исходного сорта, породы, отбор индуцированного мутанта, бек-кросс, генная инженерия.

1.1.4.1. Порядок оформления патента на селекционное достижение

Оформление патента на селекционное достижение включает следующие этапы:

- подача заявки (ст. 5 Закона о селекционных достижениях);
- предварительная экспертиза заявки (ст. 8 Закона о селекционных достижениях), в т.ч. установление приоритета товарного знака (ст. 7 Закона о селекционных достижениях);
- экспертиза селекционного достижения на новизну (ст. 9 Закона о селекционных достижениях);
- испытания селекционного достижения на отличимость, однородность, стабильность (ст. 10 Закона о селекционных достижениях);
- регистрация селекционного достижения.

Право на подачу заявки на выдачу патента принадлежит селекционеру или его правопреемнику. Заявка подается в Госкомиссию.

А вот если селекционное достижение выведено, создано или выявлено при выполнении служебного задания или служебных обязанностей, право на подачу заявки на выдачу патента принадлежит работодателю, если договором между селекционером и работодателем не предусмотрено иное.

Не редкость, что селекционное достижение разработано несколькими лицами, в этом случае и заявка может быть подана несколькими заявителями, если они совместно вывели, создали или выявили селекционное достижение или являются правопреемниками авторов.

Не обязательно подавать заявку лично. Это можно сделать и через посредника, который в силу полномочий, основанных на доверенности, ведет дела, связанные с получением патента.

Заявка должна относиться к одному селекционному достижению.

Заявка на выдачу патента должна содержать:

- заявление о выдаче патента;
- анкету селекционного достижения;
- документ, подтверждающий уплату установленной пошлины, либо освобождающий от уплаты пошлины, либо дающий основания для уменьшения ее размера.

Требования к указанным документам устанавливаются Госкомиссией. Так, Председателем Государственной комиссии РФ по испытанию и охране селекционных достижений от 14 октября 1994 г. N 2-01/3 утверждены "Правила составления и подачи заявки на выдачу патента на селекционное достижение".

Если заявитель является работодателем, он должен дополнительно подтвердить наличие договора, отвечающего требованиям Закона о селекционных достижениях, с автором селекционного достижения.

Документы представляются на русском или ином языке. Если документы представлены на ином языке, к заявке прилагается их перевод на русский язык.

Предварительная экспертиза заявки на выдачу патента проводится в месячный срок. В ходе предварительной экспертизы устанавливается дата приоритета, осуществляется проверка необходимых документов на соответствие предъявляемым требованиям.

Приоритет селекционного достижения устанавливается по дате поступления в Госкомиссию заявки на выдачу патента или заявки на допуск к использованию. Если в один и тот же день в Госкомиссию поступают две (или более) заявки на одно и то же селекционное достижение, приоритет устанавливается по более ранней дате отправки заявки. Если экспертизой установлено, что эти заявки имеют одну и ту же дату отправки, то патент может быть выдан по заявке, имеющей более ранний регистрационный номер Госкомиссии, при условии, что соглашением между заявителями не предусмотрено иное.

Госкомиссия может запросить отсутствующие документы или уточняющие материалы, которые заявитель обязан представить в установленный срок. Также и заявитель в период проведения предварительной экспертизы вправе по собственной инициативе дополнять, уточнять или исправлять материалы заявки.

При положительном результате предварительной экспертизы заявитель уведомляется о приеме его заявки.

Затем проводится экспертиза селекционного достижения на новизну, а также испытания селекционного достижения на отличимость, однородность, стабильность.

В ходе экспертизы селекционного достижения на новизну любое заинтересованное лицо в течение шести месяцев с даты опубликования сведений о заявке может направить в Госкомиссию претензию в отношении новизны заявленного селекционного достижения. О поступлении обоснованной претензии Госкомиссия уведомляет заявителя с изложением существа претензии. При несогласии с претензией заявитель имеет право в трехмесячный срок со дня получения уведомления направить в Госкомиссию мотивированное возражение. По имеющимся материалам Госкомиссия принимает решение и сообщает о нем заинтересованному лицу. Если селекционное достижение не соответствует критерию новизны, принимается решение об отказе в выдаче патента.

Испытания селекционного достижения на отличимость, однородность и стабильность проводятся по методикам и в сроки, устанавливаемые Госкомиссией. Заявитель обязан представить для испытаний необходимое количество семян, племенного материала по адресу и в срок, указанные Госкомиссией. При соответствии селекционного достижения критериям охраноспособности, при соответствии названия селекционного достижения условиям, предусмотренным Законом о селекционных достижениях, Госкомиссия принимает решение о выдаче патента и составляет описание селекционного достижения.

При регистрации селекционного достижения в Государственный реестр охраняемых селекционных достижений вносятся следующие записи: род, вид растения, животного; название сорта, породы; дата регистрации селекционного достижения и регистрационный номер; имя патентообладателя и его адрес; фамилия, имя, отчество автора селекционного достижения и его адрес; факт передачи патента другому лицу с указанием его имени и адреса; данные об исключительных, открытых и принудительных лицензиях; дата окончания действия патента с указанием причины.

1.1.4.2. Защита от несанкционированного использования селекционного достижения

В качестве мер охраны права патентообладателя закон устанавливает, что любое физическое или юридическое лицо, использующее селекционное достижение с нарушением установленных законодательством требований, считается виновным в нарушении права патентообладателя.

По требованию патентообладателя или Госкомиссии действия, с которыми связано нарушение этого права, должны быть прекращены с возмещением убытков, причиненных патентообладателю лицом, допустившим нарушение.

Однако стоит учесть, что согласно ст. 14 Закона о селекционных достижениях не признаются нарушением права патентообладателя ряд действий, совершаемых с охраняемым селекционным достижением, в том числе:

- если такие действия совершаются в личных и некоммерческих целях;
- если они совершаются в экспериментальных целях;

- если селекционное достижение используется в качестве исходного материала для создания других сортов и пород, осуществляется использование растительного материала, полученного на предприятии, в течение двух лет в качестве семян для выращивания сорта на территории этого предприятия;
- воспроизводство товарных животных для их использования на данном предприятии;
- любые действия с семенами, растительным материалом, племенным материалом и товарными животными, которые введены в хозяйственный оборот патентообладателем или с его согласия другим лицом.

1.1.5. Топологии интегральных микросхем

О том, что можно считать топологией интегральной микросхемы, нормативно определяется в Законе Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. N 3526-1 "О правовой охране топологий интегральных микросхем" (далее - Закон об охране топологий интегральных микросхем), который под топологией понимает зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними.

В соответствии с Патентным законом топологии интегральных микросхем не признаются патентоспособными изобретениями.

Правовая охрана, предоставляемая законодательством, распространяется только на оригинальную топологию. Оригинальной является топология, созданная в результате творческой деятельности автора. Топология признается оригинальной до тех пор, пока не доказано обратное. Топологии, состоящие из элементов, которые являются известными специалистам в области разработки топологий на дату создания этой топологии, предоставляется правовая охрана только в том случае, если совокупность таких элементов в целом удовлетворяет требованию оригинальности.

Правовая охрана не распространяется на идеи, способы, системы, технологию или закодированную информацию, которые могут быть воплощены в топологии.

Автором топологии признается физическое лицо, в результате творческой деятельности которого эта топология была создана. Если топология создана совместно несколькими физическими лицами, каждое из этих лиц признается автором такой топологии. Право авторства на охраняемую топологию является неотчуждаемым личным правом и охраняется законом бессрочно.

Исключительное право использовать эту топологию по своему усмотрению принадлежит автору или иному правообладателю.

Исключительные имущественные права на топологию, созданную в порядке выполнения служебных обязанностей или по заданию работодателя, принадлежат работодателю.

Право на использование охраняемой топологии, а также исключительное право на охраняемую топологию может быть передано другим физическим или юридическим лицам по договору. Договор заключается в письменной форме и должен устанавливать следующие существенные условия: объем и способы использования охраняемой топологии, порядок выплаты и размер вознаграждения, срок действия договора.

Договор о передаче исключительного права на зарегистрированную топологию подлежит регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности. Договоры о передаче права на использование охраняемой топологии могут быть зарегистрированы в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности по соглашению сторон (ст. 9 Закона об охране топологий интегральных микросхем).

Исключительные (имущественные) права на охраняемую топологию переходят по наследству в порядке, установленном законом.

Исключительное право на охраняемую топологию действует в течение десяти лет.

Начало срока действия исключительного права на охраняемую топологию определяется по наиболее ранней из следующих дат:

- по дате первого использования охраняемой топологии, под которой подразумевается наиболее ранняя документально зафиксированная дата введения в оборот в РФ или любом иностранном государстве этой топологии, интегральную микросхему с этой топологией или включающего в себя такую интегральную микросхему изделия;
- по дате регистрации топологии в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

1.1.5.1. Регистрация топологии

Автор топологии или иной правообладатель непосредственно или через своего представителя может по своему желанию зарегистрировать топологию в федеральном органе

исполнительной власти по интеллектуальной собственности путем подачи заявки на официальную регистрацию топологии интегральной микросхемы (ст. 9 Закона об охране топологий интегральных микросхем).

Срок подачи заявки на регистрацию ограничен двумя годами с даты первого использования топологии, если оно имело место.

Заявка на регистрацию должна относиться к одной топологии и содержать:

- заявление на официальную регистрацию топологии интегральной микросхемы с указанием правообладателя, а также автора, если он не отказался быть указанным в качестве такового, их местонахождения (местожительства), даты первого использования топологии, если оно имело место;

- депонируемые материалы, идентифицирующие топологию, включая реферат;

- документ, подтверждающий уплату государственной пошлины.

Прочие требования к документам заявки на регистрацию определяет федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

После поступления заявки на регистрацию федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности проверяет наличие необходимых документов и их соответствие требованиям Закона об охране топологий интегральных микросхем. При положительном результате проверки федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности вносит топологию в Реестр топологий интегральных микросхем, выдает заявителю свидетельство об официальной регистрации топологии интегральной микросхемы и публикует сведения о зарегистрированной топологии в официальном бюллетене федерального органа исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

Сведения, внесенные в Реестр топологий интегральных микросхем, считаются достоверными до тех пор, пока не доказано обратное.

Ответственность за достоверность указанных сведений несет заявитель.

1.1.5.2. Защита прав на топологии интегральных микросхем

Нарушением исключительного права на охраняемую топологию признается совершение следующих действий без разрешения автора или иного правообладателя:

- воспроизведение охраняемой топологии в целом или ее части путем ее включения в интегральную микросхему или иным образом, за исключением воспроизведения только той ее части, которая не является оригинальной;

- ввоз на территорию РФ, продажа и иное введение в оборот охраняемой топологии, интегральной микросхемы с этой топологией или включающего в себя такую интегральную микросхему изделия.

Согласно ст. 11 Закона об охране топологий интегральных микросхем при нарушении авторского права автор топологии и иной правообладатель может требовать:

- 1) признания прав;

- 2) восстановления положения, существовавшего до нарушения права, и прекращения действий, нарушающих право или создающих угрозу его нарушению.

Например, вот какую ситуацию рассмотрел ФАС Уральского округа в Постановлении от 24 июня 2003 г. N Ф09-1567/2003-ГК.

Истец осуществляет предпринимательскую деятельность в сфере распространения электронных предоплаченных карт, в основу которых положены кристаллы SLE 4406 и SLE 4436, разработанные компанией Siemens. В связи с регистрацией Роспатентом за ЗАО "Г&Д Знак Кард" базы данных "Структура данных предоплаченной электронной карты" (СДПЭК-1), истец, осуществляя свою деятельность на одном территориальном и товарном рынке с ответчиком и полагая, что зарегистрированная в Реестре база данных СДПЭК-1 не обладает научной новизной и не является оригинальной, поскольку основана на несанкционированном использовании научно-технических разработок компании Siemens по производству чипов для электронных предоплаченных карт с применением кристаллов SLE 4406 и SLE 4436, обратился с иском в арбитражный суд.

Отказывая в удовлетворении заявленных исковых требований, арбитражный суд исходил из того, что истец не является лицом, которому в силу ст. 49 Закона об авторском праве, ст. 18 Закона о правовой охране программ для ЭВМ предоставлено право заявлять соответствующие требования о применении гражданско-правовых мер защиты, то есть не является ни автором, ни правообладателем базы данных СДПЭК-1. Кроме этого, арбитражный суд пришел к выводу о том, что регистрация базы данных за ЗАО "Г&Д Знак Кард" не может нарушать права и законные интересы истца.

Кассационный же суд указал, что ненормативный акт государственного органа, не соответствующий закону или иным правовым актам и нарушающий гражданские права и охраняемые законом интересы лица, может быть признан судом недействительным (ст. 13 ГК РФ).

Таким образом, поскольку регистрация исключительного права на использование базы данных СДПЭК-1 осуществлена федеральным органом исполнительной власти, а ЗАО "Г&Д Знак Кард" связывает использование своего исключительного права именно с действием свидетельства Роспатента N 2001620125 об официальной регистрации базы данных СДПЭК-1 за ЗАО "Г&Д Знак Кард", то оспариваемое свидетельство по существу является ненормативным актом государственного органа, который в соответствии со ст. 13 ГК РФ может быть обжалован.

Является также необоснованным вывод арбитражного суда о том, что оспариваемая регистрация баз данных не затрагивает прав и законных интересов истца в сфере предпринимательской деятельности со ссылкой на отсутствие у истца исключительных прав, поскольку в данном случае определяющим является тот факт, что заявитель осуществляет предпринимательскую деятельность в сфере распространения электронных предоплаченных карт, в основу которых положены кристаллы SLE 4406 и SLE 4436, разработанные компанией Siemens, на одном территориальном и товарном рынке с ответчиком, что, по мнению истца, свидетельствует о нарушении его прав и законных интересов на ведение предпринимательской деятельности. Данный вывод подтверждается также фактом обращения ЗАО "Г&Д Знак Кард" в суд с исковыми требованиями обязать истца прекратить действия, связанные с выпуском электронных предоплаченных карт со ссылкой на регистрацию за ЗАО "Г&Д Знак Кард" исключительного права на использование базы данных СДПЭК-1. Из искового заявления и иных документов усматривается, что истец указывает на то, что зарегистрированная ответчиком база данных СДПЭК-1 не обладает научной новизной и не является оригинальной, поскольку основана на несанкционированном использовании научно-технических разработок компании Siemens по производству чипов для электронных предоплаченных карт с применением кристаллов SLE 4406 и SLE 4436. Суд данные обстоятельства не проверил, возможность назначения соответствующей экспертизы в соответствии с положениями ч. 1 ст. 82 АПК РФ не обсудил. В результате дело было направлено на новое рассмотрение;

3) возмещения причиненных убытков, в размер которых также включается сумма доходов, неправомерно полученных нарушителем;

4) принятия иных предусмотренных законодательными актами мер, связанных с защитой их прав.

В то же время в соответствии со ст. 8 Закона об охране топологий не признаются нарушением исключительного права на охраняемую топологию:

- осуществление воспроизведения или ввоза на территорию РФ, продажи и иного введения в оборот охраняемой топологии, интегральной микросхемы в отношении интегральной микросхемы, в которую включена незаконно воспроизведенная охраняемая топология, а также любого включающего в себя такую интегральную микросхему изделия в случаях, если лицо, совершающее такие действия, не знало и не должно было знать, что в нее включена незаконно воспроизведенная охраняемая топология. После получения уведомления о незаконном воспроизведении охраняемой топологии указанное лицо выплачивает правообладателю компенсацию за использование охраняемой топологии, соразмерную той, которая могла бы быть выплачена при сравнимых обстоятельствах за аналогичную топологию;

- использование охраняемой топологии в личных целях, не преследующих получения прибыли, а также в целях оценки, анализа, исследования или обучения;

- распространение интегральных микросхем с охраняемой топологией, введенных в оборот законным путем.

Не признаются нарушением исключительного права на охраняемую топологию действия, указанные в абз. 2 и 3 предыдущего предложения, осуществляемые в отношении идентичной оригинальной топологии, независимо созданной другим автором.

1.1.6. Деловая репутация

В качестве нематериального актива ПБУ 14/2000 допускает учет деловой репутации организации.

А что собственно такое деловая репутация и как ее можно оценить?

В соответствии со ст. 559 ГК РФ предприятие может быть продано покупателю в целом как имущественный комплекс (ст. 132), за исключением прав и обязанностей, которые продавец не вправе передавать другим лицам. Права на фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания и другие средства индивидуализации продавца и его товаров, работ или услуг, а также принадлежащие ему на основании лицензии права использования таких средств индивидуализации переходят к покупателю, если иное не предусмотрено договором.

Таким образом, деловая репутация организации собственно представляет собой разницу между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

Пример. Стоимость организации по балансу составляет 375 тыс. руб. Между тем продажная стоимость организации равняется 390 000 руб.

Разница между продажной ценой и стоимостью организации по балансу (390 тыс. руб. - 375 тыс. руб.) представляет собой деловую репутацию данной организации.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО 3 "Объединение бизнеса (компаний)", сменивший с 2005 г. МСФО 22, "Объединение компаний") предлагают рассчитывать деловую репутацию как разницу между затратами по приобретению (инвестициями) и долей инвестора в справедливой (то есть оценочной) стоимости идентифицируемых приобретаемых активов и обязательств по состоянию на дату совершения операции.

За рубежом для обозначения деловой репутации используют термин goodwill, что в дословном переводе обозначает - "добрая воля". В нашей стране нормативные документы используют термин "деловая репутация", что во многом определяет массовость использования данного термина, однако часто можно встретить и термин "гудвилл".

То есть для целей бухгалтерского учета величина приобретенной деловой репутации организации определяется расчетным путем как разница между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения). При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Вообще существуют две категории деловой репутации: созданная внутри организации и приобретенная. Однако российское законодательство о первой даже не упоминает, тем самым формально не признавая существование деловой репутации, созданной внутри организации.

Деловая репутация предприятия в общем виде будет представлять собой совокупность факторов, позволяющих более успешно вести бизнес. К этим факторам относятся фирменное наименование предприятия, финансово-экономическое положение, выгодное географическое расположение, клиентская база, деловые связи, техническая оснащенность предприятия, наличие в собственности высокодоходных активов, кто является владельцем предприятия и др.

Впрочем, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО 38 "Нематериальные активы" и другие), вводя в оборот термин "деловая репутация, созданная внутри организации", не признают ее как актив, так как такая репутация не является идентифицируемым ресурсом, контролируемым компанией, который может быть надежно оценен.

Деловая репутация юридического лица не является чем-то неизменным. Деловая репутация может быть положительной, а может быть и отрицательной. Но это только в российском законодательстве. В Международных стандартах финансовой отчетности под деловой репутацией понимается только положительная репутация. Отрицательная репутация, представляющая собой превышение стоимости доли покупателя в справедливой оценке приобретаемых идентифицируемых активов и обязательств над затратами по покупке компании, называется "bad will" - "бэдвилл".

Нельзя отрицательную деловую репутацию автоматически рассматривать как скидку с цены компании в связи с ее действительно плохой репутацией. Отрицательные разницы могут образоваться и в свете совсем других факторов - временных финансовых трудностей продавца, экономической ситуацией, умением торговаться, плохим руководством и др. Предполагается, что те же самые активы, но под управлением другого владельца будут приносить прогнозируемые, устраивающие покупателя доходы.

Положительную деловую репутацию организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта.

То есть при приобретении предприятия по цене выше, чем величина активов предприятия по балансу, образуется положительная деловая репутация, приводящая к постановке на бухгалтерский учет нового объекта нематериальных активов:

Дебет 08 Кредит 76

- отражена положительная деловая репутация;

Дебет 04 Кредит 08

- поставлен на учет объект нематериальных активов (деловая репутация).

Отрицательную деловую репутацию организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п., и учитывать как доходы будущих периодов.

Отрицательная деловая репутация возникнет в том случае, если предприятие оказалось дешевле балансовой стоимости его активов. Бухгалтер покупателя учитывает ее как доход будущих периодов на счете 98 "Доходы будущих периодов". А затем ее равномерно списывает на операционные доходы предприятия. В учете это отражается такими проводками:

Дебет 76 Кредит 98

- отражена отрицательная деловая репутация;

Дебет 98 Кредит 91

- списана часть отрицательной деловой репутации на операционные доходы.

Важно обратить внимание, что деловая репутация как положительная, так и отрицательная возникает при поглощении покупаемого предприятия в форме присоединения. То есть когда баланс покупаемого предприятия вливается в баланс предприятия-покупателя. А вот при возникновении разницы между ценой покупки, к примеру, акционерного пакета (с его учетом на счете 58 "Финансовые вложения", то есть когда купленное предприятие остается юридически независимой единицей) над их балансовой стоимостью, в соответствии с отечественной методологией учета деловая репутация не образуется.

МСФО рекомендуют отрицательную деловую репутацию представлять как вычет из актива отчитывающейся компании, а в отчете о прибылях и убытках этой компании - как доход.

В МСФО 3 "Объединение бизнеса (компаний)" сказано, что все активы, в том числе нематериальные, к которым относится и гудвилл, нужно отражать в отчетности по справедливой стоимости на дату приобретения. Причем МСФО 3 "Объединение бизнеса (компаний)" позволяет при объединении бизнеса выделять из гудвилла такой неосязаемый актив, как связи с клиентами.

Следует запомнить, что в составе нематериальных активов может быть учтена только положительная деловая репутация. Отрицательная деловая репутация организации равномерно относится на финансовые результаты организации как операционный доход. В МСФО применяется аналогичный подход.

Некоторые авторы выражают мнение, что деловую репутацию нельзя передать, подарить, продать, что она неотделима от своего носителя. Не вдаваясь в размышления, в чем именно заключается деловая репутация - в фирменном наименовании, в коллективе, в каких-то других факторах или в совокупности всех факторов, но трудно согласиться с таким подходом.

Коммерческая концессия

Даже в российском законодательстве ст. 1027 ГК РФ предусматривает, что по договору коммерческой концессии одна сторона (правообладатель) может предоставить другой стороне (пользователю) за вознаграждение на срок или без указания срока право использовать в предпринимательской деятельности пользователя комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю, в том числе право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя, на охраняемую коммерческую информацию, а также на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав - товарный знак, знак обслуживания и т.д. Договор коммерческой концессии предусматривает использование комплекса исключительных прав, деловой репутации и коммерческого опыта правообладателя в определенном объеме (в частности, с установлением минимального и (или) максимального объема использования), с указанием или без указания территории использования применительно к определенной сфере предпринимательской деятельности (продаже товаров, полученных от правообладателя или произведенных пользователем, осуществлению иной торговой деятельности, выполнению работ, оказанию услуг).

По другому договор коммерческой концессии называют договором франчайзинга, происходящий от английского термина "franchising" - право, привилегия.

Г.В. Авилов пишет: "Сама идея франчайзинга основана на своеобразной подмене субъекта, когда пользователь выступает в обороте фактически под чужим именем - под именем правообладателя, используя его фирменное наименование и товарные знаки..." (Авилов Г.Е. Коммерческая концессия. ГК РФ: Текст, комментарии // Под ред. О.М. Козырь, А.Л. Маковского, С.А. Хохлова. 1996 г., с. 52).

Сторонами по договору коммерческой концессии могут быть коммерческие организации и граждане, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей.

Договор коммерческой концессии должен быть заключен в письменной форме. Несоблюдение письменной формы договора влечет его недействительность. Такой договор считается ничтожным.

В соответствии с Гражданским кодексом РФ договор коммерческой концессии регистрируется органом, осуществившим регистрацию юридического лица или индивидуального предпринимателя, выступающего по договору в качестве правообладателя.

В настоящий момент регистрирующим органом является ФНС России, которому окончательно с 1 января 2004 г. были переданы функции госрегистрации. До этой даты ФНС

России (на тот момент МНС России) в соответствии с Постановлением Правительства России от 17 мая 2002 г. N 319 "Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц" с 1 июля 2002 г. занималось регистрацией юридических лиц, а с 1 января 2004 г. и индивидуальных предпринимателей.

Приказом МНС России от 20.12.2002 N БГ-3-09/730 утвержден Порядок регистрации договоров коммерческой концессии (субконцессии).

Если правообладатель зарегистрирован в качестве юридического лица или индивидуального предпринимателя в иностранном государстве, регистрация договора коммерческой концессии осуществляется органом, осуществившим регистрацию юридического лица или индивидуального предпринимателя, являющегося пользователем.

В отношениях с третьими лицами стороны договора коммерческой концессии вправе ссылаться на договор лишь с момента его регистрации.

Договор коммерческой концессии на использование объекта, охраняемого в соответствии с патентным законодательством, подлежит регистрации также в федеральном органе исполнительной власти в области патентов и товарных знаков. При несоблюдении этого требования договор считается ничтожным.

Возвращаясь к вопросу возможности передачи деловой репутации, нужно согласиться, что это достаточно специфическая сделка и что деловую репутацию нельзя рассматривать как некий обычный стандартный актив. В то же время логика, практика и законодательство свидетельствуют о том, что деловая репутация, наряду с другими активами, может быть передана третьему лицу. Например, происходит продажа предприятия как имущественного комплекса, у которого в составе активов числится деловая репутация. В такой ситуации деловая репутация, как и все остальные активы, будет продана в составе имущественного комплекса.

Международные стандарты отчетности не противостоят такому подходу. Так, МСФО 38 "Нематериальные активы" и другие МСФО не признают как актив деловую репутацию, созданную внутри организации, однако, применяя совсем другой подход к деловой репутации, приобретенной при покупке, объединении компаний.

В соответствии с МСФО 3 "Объединение бизнеса (компаний)" гудвилл признается полноценным активом, подлежащим ежегодной переоценке на отчетную дату.

1.1.6.1. Оценка деловой репутации

Итак, в учете деловая репутация представляет собой разность между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения). В то же время с экономической точки зрения возникают сомнения в обоснованности такого подхода.

А.Н. Козырев в материале "Оценка интеллектуальной собственности и нематериальных активов" (Центральный экономико-математический институт Академии наук РФ) указывает: "Разность между ценой купли-продажи фирмы и стоимостью ее чистых активов отражалась в балансе как goodwill. В ней автоматически учитывалась стоимость всех НМА, не учтенных на балансе. Однако с ростом экономики, основанной на знаниях, такая практика перестала быть адекватной действительности. Согласно опубликованным в 1994 г. данным комиссии по бухгалтерским стандартам суммы, выплачиваемые за goodwill, возросли с 1% в 1976 г. до 44% в 1986 г. В 1996 г., то есть еще 10 лет спустя, стало понятно, что относить указанную разность на goodwill не имеет смысла, так как она составляет до 90% от суммы сделок. Соответственно изменилась практика учета. Все большая часть получаемой суммы относится на идентифицируемые активы, прежде всего на интеллектуальную собственность".

Справедливым можно признать в условиях, когда не проводилась переоценка, что искомая разница между продажной ценой и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации будет представлять собой не только действительную деловую репутацию организации, но и ту возросшую и не переоцененную стоимость активов. Впрочем, аналогичное мнение можно высказать и для большинства предприятий, производящих переоценку активов. Дело в том, что большинство производимых переоценок все равно могут сильно отклоняться от реальных рыночных показателей, что не может не оказывать своего влияния.

Повторимся, что для российского законодательства термина "деловая репутация, созданная внутри организации" не существует. Соответственно, не существует и методик оценки. Впрочем, не существует такой методики и для определения деловой репутации приобретаемого предприятия.

И ту надбавку, которую покупатель согласен уплатить к цене предприятия, он определяет самостоятельно, зачастую определив ее не расчетным или комбинированным, а только экспертным способом.

В то же время для оценки деловой репутации, а по сути надбавки к цене предприятия можно использовать следующие способы.

На основе прибыли будущих периодов

Для этого анализируется отчетность покупаемого предприятия за ряд лет, что позволит путем экстраполяции данных получить прогнозируемый показатель прибыли предприятия в будущем периоде.

Пример. В ходе анализа взяты результаты финансово-экономической деятельности за 3 года, предшествующих отчетному.

При этом организация имела следующие показатели:

Период	Величина чистой прибыли, руб.	Балансовая стоимость активов, руб.
1-й год	3 874 424	
2-й год	4 938 224	
3-й год	2 493 424	
Итого	11 306 072	
Текущий год		17 155 588

Определяем среднее арифметическое значение $11\,306\,072 \text{ руб.} : 3 \text{ г.} = 3\,768\,691 \text{ руб.}$

Для дальнейшего расчета определяются (чаще всего на основании официальных статистических данных) средние показатели прибыльности по отрасли. Эти показатели вероятнее всего будут представлены в виде каких-то коэффициентов.

Нас интересует суммовое значение прибыли. То есть, предположим, имеется средний показатель прибыльности по отрасли, определенный как отношение прибыли к балансовой стоимости активов. Предположим, его значение равно 0,14. В этом случае среднее суммовое значение прибыли по отрасли для конкретного предприятия составит: $17\,155\,588 \text{ руб.} \times 0,14 = 2\,401\,782 \text{ руб.}$

Разница между фактическим средним значением чистой прибыли и средним по отрасли составит 1 366 909 руб. ($3\,768\,691 - 2\,401\,782$).

То есть в данном предприятии фактическое среднее значение чистой прибыли на 1 366 909 руб. превышает средний уровень прибыльности по отрасли.

Это превышение и будет представлять собой деловую репутацию предприятия. Однако это превышение рассчитано лишь за один год. А ведь предприятие приобретается и будет работать неопределенный период. Следовательно, расчет должен быть продолжен.

Необходимо экспертным путем определить срок, в течение которого это превышение будет сохраняться.

Например, в нашем примере управленцы покупателя просчитали, что условия хозяйствования, экономическая ситуация, уровень конкуренции будут благоприятны для приобретаемого предприятия еще как минимум в течение трех лет.

То есть $1\,366\,909 \text{ руб.} \times 3 \text{ г.} = 4\,100\,727 \text{ руб.}$ - это та надбавка, которую можно заплатить сверх цены активов данного предприятия и она же стоимостная оценка деловой репутации.

К недостатку данного метода относится то, что используется допущение, что при новом владельце величина доходов не опустится и не поднимется выше рассчитанной величины. При этом не принимаются во внимание те изменения, которые намечаются новыми владельцами, которые могут, как повысить, так и понизить доходность, а также отношение потребителей к смене владельца.

По нашему мнению, влияние данного недостатка можно учесть путем проведения соответствующих аналитических расчетов, проведения соответствующих исследований, в т.ч. и опросов покупателей.

Разность между капитализацией предприятия и чистыми активами

Капитализация предприятия определяется как произведение количества обращающихся акций на их рыночную стоимость, что сразу говорит о закрытости использования данного метода в отношении тех предприятий, акции которых не котируются на рынке.

Оценка по аналогии

Показателем стоимости деловой репутации может быть цена сделки с аналогичным предприятием. Применить данный подход предлагает и МСФО 38 "Нематериальные активы". В основе этой оценки лежит экспертный, а не расчетный метод.

Можно охарактеризовать 2 стороны данного метода оценки. С одной стороны, использование данного метода является весьма привлекательным, так как позволяет учесть чужой опыт, ошибки, давая тем самым возможность учесть все видимые факторы и скорректировать надлежащим образом цену.

С другой стороны, следует признать, что с практической точки зрения данный метод неприменим. Несмотря на всю экономическую развитость российского рынка, подобные операции по-прежнему остаются весьма редкими. А информация по таким сделкам недоступна. Кроме того, каждая подобная проводимая операция, каждое приобретение предприятия является операцией весьма специфичной, рассчитанной на собственные условия, факторы, конкретное предприятие. Соответственно, даже при условии наличия такой информации трудно подобрать именно ту информацию, которая могла бы быть сопоставимой, а, следовательно, полезной при другой сделке.

Помочь найти выход из данной ситуации могут советы МСФО 40 "Инвестиции в недвижимость", которые, правда, относятся, как уже можно понять, к инвестициям в недвижимость. При отсутствии законодательно установленных методик, по нашему мнению, принципы МСФО 40 могут применяться и при оценке продажной стоимости и, соответственно, деловой репутации предприятия. Таким выходом может стать корректировка наиболее близких имеющихся данных таким образом, чтобы максимально учесть отличия предприятий.

Оценка ликвидационной стоимости

Для оценки показателя деловой репутации при использовании данного способа определяется стоимость активов при вынужденной продаже предприятия в достаточно короткие сроки. Разница между ценой продавца и полученной величиной оценки и будет представлять собой предварительную деловую репутацию. Окончательная деловая репутация будет определена от конечной цены продажи.

Оценка деловой репутации при этом методе будет достаточно условная. Понятно, что при ликвидации предприятия и распродаже его в максимально короткие сроки, цена продажи будет ниже, чем в других условиях. С другой стороны, такой подход позволяет узнать цену активов, которая при любом случае может вернуться при реализации активов и погашении обязательств купленного предприятия.

К еще одному недостатку данного метода можно отнести тот факт, что каким бы точным ни был анализ ликвидационной стоимости, он может быть весьма далек от реальности на момент продажи. Это снижает точность оценок.

Оценка стоимости воспроизводства

Оценка осуществляется путем расчета совокупной величины затрат на воспроизводство точной копии предприятия.

Разница между ценой продавца и полученной величиной оценки и будет представлять собой предварительную деловую репутацию. Окончательная деловая репутация будет определена от конечной цены продажи.

Оценка затрат на замещение

Определяется величина затрат, необходимых для создания не точно такого же, аналогичного предприятия, со всеми его активами, но с устранением видимых ошибок, недочетов, присутствующих в реальном предприятии.

Под ошибками, недочетами имеются в виду недостатки ведения финансово-хозяйственной деятельности. Например, продаваемое предприятие приобрело заболоченный пригородный участок, имея в виду планы мэрии на расширение города в этом направлении. Стоимость участка на момент приобретения составила 1 000 000 у. е. Однако мэрия реализовала другой план развития города, конъюнктура рынка изменилась, цены упали. Данный участок теперь стоит менее 100 000 у. е., хотя в учете данный актив по-прежнему числится за 1 000 000 у. е.

Недостатками двух последних методов является то, что их можно использовать для получения лишь аналитических данных, которые, конечно, будут далеки от реальных цен.

Могут быть применены и другие методы оценки, что, впрочем, не даст избежать неких других, только этим методам присущих недостатков, так как универсальных методик попросту не существует.

1.1.6.2. Защита деловой репутации

Право требовать по суду опровержения порочащих его честь, достоинство или деловую репутацию сведений, если распространивший такие сведения не докажет, что они соответствуют действительности, ст. 152 ГК РФ предоставлено не только гражданину, но и юридическому лицу.

ФАС Уральского округа в Постановлении от 2 марта 2005 г. N Ф09-360/05-ГК разъяснил, что необходимым условием для предъявления иска о защите деловой репутации юридического лица является факт распространения сведений, которые должны относиться к конкретному лицу и носить порочащий характер.

Однако суд откажет в удовлетворении исковых требований о защите деловой репутации, если в оспариваемой статье говорилось не об истце, а о другом юридическом лице (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 20.05.2004 N А79-4823/2003-СК2-4799).

Откажет суд в удовлетворении исковых требований о защите деловой репутации и в том случае, если, во-первых, отдельные сведения, распространенные в телеэфире, соответствуют действительности и, во-вторых, ответственность журналистов за оценочные суждения законом не предусмотрена (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.11.2004 N А33-19410/03-С2-Ф02-4460/04-С2).

Уже давно сложилась довольно обширная практика рассмотрения споров, связанных с защитой деловой репутации. Еще в 1999 г. Президиум ВАС РФ посчитал нужным наиболее важные моменты рассмотрения таких дел обобщить в Информационном письме от 23 сентября 1999 г. N 46 "Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, связанных с защитой деловой репутации", далее по тексту - Информационное письмо ВАС РФ N 46.

Если сведения, порочащие честь, достоинство или деловую репутацию юридического лица, распространены в средствах массовой информации, они должны быть опровергнуты в тех же средствах массовой информации. Если указанные сведения содержатся в документе, исходящем от организации, такой документ подлежит замене или отзыву.

Порядок опровержения в иных случаях устанавливается судом.

В п. 7 Информационного письма ВАС РФ N 46 говорится, что средство массовой информации не несет ответственности за распространение сведений, не соответствующих действительности и порочащих деловую репутацию юридического лица, если оно дословно воспроизвело сообщение, опубликованное другим средством массовой информации, которое может быть установлено и привлечено к ответственности.

А вот если письмо, содержащее порочащие деловую репутацию сведения, направлено третьему лицу, опровержение таких сведений может быть произведено путем обязания его автора направить указанному лицу новое письмо с опровержением изложенной ранее информации (п. 3 Информационного письма ВАС РФ N 46).

Юридическое лицо, в отношении которого средствами массовой информации опубликованы сведения, ущемляющие его права или охраняемые законом интересы, имеет право на опубликование своего ответа в тех же средствах массовой информации.

Причем заинтересованное лицо вправе в судебном порядке требовать опровержения средством массовой информации сведений, порочащих его деловую репутацию, без предварительного обращения к нему с таким требованием (п. 1 Информационного письма ВАС РФ N 46).

И даже освобождение средства массовой информации от ответственности за распространение сведений, не соответствующих действительности, не может служить основанием для отказа от опубликования опровержения таких сведений (п. 8 Информационного письма ВАС РФ N 46).

Если решение суда не выполнено, суд вправе наложить на нарушителя штраф, взыскиваемый в размере и в порядке, предусмотренных процессуальным законодательством, в доход РФ. Уплата штрафа не освобождает нарушителя от обязанности выполнить предусмотренное решением суда действие.

Важно обратить внимание, что к сведениям, порочащим деловую репутацию организации, относятся только те сведения, в которых дается оценка деятельности именно организации, но не ее должностных лиц. Так, сведения о том, что руководитель организации незаконно увольняет сотрудников, не могут быть признаны порочащими деловую репутацию организации, в связи с тем, что в них дается оценка действий руководителя организации - физического лица, а не организации в целом (п. 11 Информационного письма ВАС РФ N 46).

Юридическое лицо, в отношении которого распространены сведения, порочащие его честь, достоинство или деловую репутацию, вправе наряду с опровержением таких сведений требовать возмещения убытков и морального вреда, причиненных их распространением.

А вот требовать, чтобы суд запретил ответчику осуществлять определенные действия относительно тех гражданских прав, которые, по мнению истца, могут возникнуть в будущем, он не вправе (п. 9 Информационного письма ВАС РФ N 46).

Если установить лицо, распространившее сведения, порочащие честь, достоинство или деловую репутацию юридического лица, невозможно, лицо, в отношении которого такие сведения распространены, вправе обратиться в суд с заявлением о признании распространенных сведений не соответствующими действительности.

Закон РСФСР от 22.03.1991 N 948-1 "О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках" (далее - Закон о конкуренции) признает недобросовестной конкуренцией любые направленные на приобретение преимуществ в предпринимательской деятельности действия хозяйствующих субъектов, которые противоречат положениям действующего законодательства, обычаям делового оборота, требованиям добропорядочности, разумности и справедливости и могут причинить или причинили убытки другим хозяйствующим субъектам - конкурентам либо нанести ущерб их деловой репутации.

Одной из форм недобросовестной конкуренции данный Закон признает распространение ложных, неточных или искаженных сведений, способных причинить убытки другому хозяйствующему субъекту либо нанести ущерб его деловой репутации.

В соответствии со ст. 23.1 Закона о конкуренции доход, полученный в результате нарушения антимонопольного законодательства хозяйствующим субъектом, чьи действия в установленном порядке признаны недобросовестной конкуренцией, в случае неисполнения соответствующего предписания подлежит взысканию в федеральный бюджет в судебном порядке по иску антимонопольного органа.

За нарушения антимонопольного законодательства должностные лица федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления и иных наделенных функциями или правами указанных органов власти органов или организаций, коммерческие и некоммерческие организации или их руководители, а также физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, несут гражданско-правовую, административную либо уголовную ответственность.

Федеральный закон от 18 июля 1995 г. N 108-ФЗ "О рекламе" также содержит нормы относительно посягательств на деловую репутацию конкурента. Указанный Закон в ст. 6 недобросовестной рекламой признает рекламу, которая содержит некорректные сравнения рекламируемого товара с товаром (товарами) других юридических или физических лиц, а также содержит высказывания, образы, порочащие честь, достоинство или деловую репутацию конкурента (конкурентов).

Закон о рекламе (ст. 29) говорит, что в случае установления факта нарушения законодательства РФ о рекламе нарушитель обязан осуществить контррекламу в срок, установленный федеральным антимонопольным органом (его территориальным органом), вынесшим решение об осуществлении контррекламы. При этом нарушитель несет расходы по контррекламе в полном объеме. Контрреклама осуществляется посредством того же средства распространения, с использованием тех же характеристик продолжительности, пространства, места и порядка, что и опровергаемая ненадлежащая реклама. Содержание контррекламы согласовывается с федеральным антимонопольным органом (его территориальным органом), который установил факт нарушения и принял соответствующее решение о его исправлении.

Статья 43 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. N 2124-1 "О средствах массовой информации" аналогично говорит о том, что гражданин или организация вправе потребовать от редакции опровержения не соответствующих действительности и порочащих их честь и достоинство сведений, которые были распространены в данном средстве массовой информации. Такое право имеют также законные представители гражданина, если сам гражданин не имеет возможности потребовать опровержения. Если редакция средства массовой информации не располагает доказательствами того, что распространенные им сведения соответствуют действительности, она обязана опровергнуть их в том же средстве массовой информации.

Юридические лица или граждане (рекламодатели, рекламопроизводители и рекламораспространители) за нарушение законодательства РФ о рекламе несут гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством РФ. Лица, права и интересы которых нарушены в результате ненадлежащей рекламы, вправе обратиться в установленном порядке в суд, арбитражный суд с иском, в том числе с иском о возмещении убытков, включая упущенную выгоду, возмещении вреда, причиненного здоровью и имуществу, компенсации морального вреда, публичном опровержении ненадлежащей рекламы. Истцы по искам о возмещении вреда, причиненного ненадлежащей рекламой здоровью, имуществу, чести, достоинству и деловой репутации, освобождаются от уплаты государственной пошлины (ст. 31 Закона "О рекламе").

К примеру, достаточно показательным можно назвать Решение Арбитражного суда г. Москвы от 27 октября 2004 г. по делу N A40-40374/04-89-467. Был заявлен иск о защите деловой репутации ОАО "Альфа-Банк" в связи с публикацией 7 июля 2004 г. в газете "Коммерсантъ" N 121 редакционной статьи под заголовком "Банковский кризис вышел на улицу. Системообразующие банки столкнулись с клиентами", признании злоупотреблением правами СМИ факта

распространения ответчиком не соответствующих действительности сведений в N 121 газеты "Коммерсантъ" от 7 июля 2004 г. о кризисной ситуации в "Альфа-Банке" 6 июля 2004 г.

В ходе подробного разбирательства дела, изучения всех доказательств (к сожалению, ограниченный объем книги не позволяет привести их), суд признал не соответствующими действительности и порочащими деловую репутацию ОАО "Альфа-Банк" распространенные ЗАО "Коммерсантъ. Издательский Дом" ряд сведений, а также взыскать с ЗАО "Коммерсантъ. Издательский Дом" в пользу ОАО "Альфа-Банк" 20 505 906 (двадцать миллионов пятьсот пять тысяч девятьсот шесть) руб. 69 коп. в возмещение убытков, причиненных распространением не соответствующих действительности и порочащих деловую репутацию ОАО "Альфа-Банк" сведений и 300 000 000 (триста миллионов) руб. в возмещение репутационного вреда, причиненного умалением деловой репутации ОАО "Альфа-Банк", а всего 320 505 906 руб. 69 коп., а также расходы по госпошлине в размере 100 000 руб.

Но, к слову, нужно заметить, что суды не всегда достаточно легко присуждают суммы компенсации вреда. Ведь суммы убытков и вреда должны быть мотивированы, что не всегда легко сделать.

Например, Арбитражный суд г. Москвы в Решении от 16 июня 2003 г. N А40-13073/03-28-91 рассматривал иск Сбербанка России к ОАО "Издательский дом "Пушкинская площадь", редакции газеты "Версты" о защите деловой репутации. Сбербанк просил признать сведения, опубликованные в статье "ПОБОРники" в номере N 15 (596) газеты "Версты" от 11.02.2003, не соответствующими действительности и порочащими деловую репутацию Сбербанка России, обязать ответчиков опровергнуть сведения, опубликованные в этой статье, и поместить опровержение, набранное тем же шрифтом, под заголовком "Опровержение" на том же месте полосы, что и опровергаемый материал, а также взыскать с ответчиков компенсацию вреда, причиненного репутации Сбербанка России, по 450 000 руб. с каждого.

Суд признал опубликованный материал не соответствующим действительности, однако в отношении компенсации указал, что оснований для взыскания с каждого из ответчиков по 450 000 руб. в порядке компенсации морального вреда не имеется, поскольку при рассмотрении таких требований должна учитываться степень физических и нравственных страданий, связанных с индивидуальными особенностями лица, которому причинен вред, а наличие таких страданий у юридического лица истцом в ходе рассмотрения дела не подтверждено.

А ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 12 июля 2004 г. N Ф04/3827-865/А46-2004 высказался более конкретно. По его мнению, Гражданский кодекс РФ не предусматривает возможность взыскания морального вреда в пользу юридических лиц.

Это действительно так. В п. 2 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 20 декабря 1994 г. N 10 "Некоторые вопросы применения законодательства о компенсации морального вреда" указано, что под моральным вредом понимаются нравственные или физические страдания, причиненные действиями (бездействием), посягающими на принадлежащие гражданину от рождения или в силу закона нематериальные блага (жизнь, здоровье, достоинство личности, деловая репутация, неприкосновенность частной жизни, личная и семейная тайна и т.п.), или нарушающими его личные неимущественные права (право на пользование своим именем, право авторства и другие неимущественные права в соответствии с законами об охране прав на результаты интеллектуальной деятельности) либо нарушающими имущественные права гражданина. Моральный вред, в частности, может заключаться в нравственных переживаниях в связи с утратой родственников, невозможностью продолжать активную общественную жизнь, потерей работы, раскрытием семейной, врачебной тайны, распространением не соответствующих действительности сведений, порочащих честь, достоинство или деловую репутацию гражданина, временным ограничением или лишением каких-либо прав, физической болью, связанной с причиненным увечьем, иным повреждением здоровья либо в связи с заболеванием, перенесенным в результате нравственных страданий и др.

То есть юридическое лицо не может иметь моральный вред.

В то же время на примере конкретного рассмотренного судебного решения мы видим, что такую компенсацию, пусть не моральную, а репутационную, взыскать можно, если правильно и грамотно сформулировать свои претензии.

ФАС Московского округа в Постановлении от 30 марта 2005 г. N КГ-А40/1052-05 указал, что размер компенсации морального вреда определяется судом в зависимости от характера причиненных потерпевшему физических и нравственных страданий, а также степени вины причинителя вреда в случаях, когда вина является основанием возмещения вреда. При определении размера компенсации вреда должны учитываться требования разумности и справедливости.

Статья 129 УК РФ за клевету, то есть распространение заведомо ложных сведений, порочащих честь и достоинство другого лица или подрывающих его репутацию, предусматривает наказание в виде штрафа в размере до восьмидесяти тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев, либо обязательными работами

на срок от ста двадцати до ста восьмидесяти часов, либо исправительными работами на срок до одного года.

Клевета, содержащаяся в публичном выступлении, публично демонстрирующемся произведении или средствах массовой информации, - наказывается штрафом в размере до ста двадцати тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до одного года, либо обязательными работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов, либо исправительными работами на срок от одного года до двух лет, либо арестом на срок от трех до шести месяцев.

1.1.7. Ноу-хау

Давайте разберемся, что собственно такое ноу-хау (от английского "know how" - "знаю как"). Налоговый кодекс РФ, который называет ноу-хау в составе нематериальных активов и Положение по бухгалтерскому учету, не содержат расшифровки этого термина.

Попробуем обратиться к Основам гражданского законодательства Союза ССР и республик, утвержденным ВС СССР 31 мая 1991 г. N 2211-1. Этот документ применяется в части, не противоречащей частям первой и второй Гражданского кодекса РФ.

В соответствии со ст. 151 данного акта, к ноу-хау относится техническая, организационная или коммерческая информация, составляющая секрет производства (ноу-хау), имеющая право на защиту от незаконного использования этой информации третьими лицами при условии, что:

1) эта информация имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам;

2) к этой информации нет свободного доступа на законном основании;

3) обладатель информации принимает надлежащие меры к охране ее конфиденциальности.

Срок охраны ноу-хау ограничивается временем действия названных условий.

В соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОК 004-93), утвержденным Постановлением Госстандарта России от 6 августа 1993 г. N 17 (утратило силу), интеллектуальная продукция "Ноу-хау" должна быть зафиксирована в нормативно-технических, нормативных, правовых, авторских и прочих документах.

В ст. 139 ГК РФ содержится понятие служебной или коммерческой информации. Так, информация составляет служебную или коммерческую тайну в случае, когда информация имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам, к ней нет свободного доступа на законном основании и обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности. Сведения, которые не могут составлять служебную или коммерческую тайну, определяются законом и иными правовыми актами.

В Комментариях к Положениям по бухгалтерскому учету под редакцией А.С. Бакаева ("Юрайт-Издат", 2004) приводится следующая информация. По заключению Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ от 10 октября 2001 г. N 01-16/92 понятие "секреты производства" (ст. 151 Основ гражданского законодательства Союза ССР и республик) как объект гражданского оборота поглощается категорией "коммерческая тайна" (ст. 139 ГК).

С таким подходом можно согласиться, хотя трудно назвать его единодушным. Обратимся к международному опыту.

В. Дозорцев в статье "Понятие секрета промысла (ноу-хау)" ("Вестник ВАС РФ" N 7, 2001 г.) приводит следующую информацию. Европейский вариант определения секрета промысла представлен в таком международном документе, как Правила (Regulation) Комиссии ЕС N 240/96 о применении статьи 85(3) Договора о ЕС к некоторым категориям соглашений о передаче технологий. В нем говорится: "Для целей настоящих правил: 1) ноу-хау означает данные технической информации, которые сохраняются в секрете, являются значимыми и поддаются идентификации каким-либо приемлемым способом" (ст. 10).

Белов В.В., Виталиев Г.В., Денисов Г.М. в книге "Интеллектуальная собственность. Законодательство и практика его применения: Учебное пособие" (М.: Юристъ, 1999, с. 125) предлагают следующую классификацию ноу-хау:

1) информация о сущности незапатентованного изобретения, полезной модели или промышленного образца;

2) сведения, имеющие коммерческую ценность, но лишенные способности охраняться патентом;

3) добавочная информация, получаемая при использовании запатентованных технологий, которая, не будучи патентоспособной сама по себе, позволяет более эффективно использовать запатентованное устройство или способ.

В целом с этим можно согласиться.

К признакам ноу-хау можно отнести:

1. Нематериальность;

2. Секретность, а следовательно, необщедоступность и охраняемость;
3. Коммерческая ценность;
4. Отсутствие регистрации;
5. Присутствие документов о наличии секрета.

В соответствии с п. 17 Постановления Пленума Верховного Суда РФ N 6, Пленума ВАС РФ N 8 от 1 июля 1996 г. "О некоторых вопросах, связанных с применением части первой ГК РФ" необходимо учитывать, что в качестве вклада в имущество хозяйственного товарищества или общества могут вноситься имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку. В связи с этим таким вкладом не может быть объект интеллектуальной собственности (патент, объект авторского права, включая программу для ЭВМ, и т.п.) или "ноу-хау". Однако в качестве вклада может быть признано право пользования таким объектом, передаваемое обществу или товариществу в соответствии с лицензионным договором, который должен быть зарегистрирован в порядке, предусмотренном законодательством.

Имеется и более "свежая" арбитражная практика по данному вопросу. Например, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 24 апреля 2002 г. N Ф04/1461-153/А75-2002 было отказано в иске прокурора о признании ничтожной сделки по внесению арендным предприятием вклада в виде ноу-хау в уставный капитал акционерной компании, поскольку технологическая документация и ноу-хау произведены за счет средств арендного предприятия, являются его собственностью и ответчик был вправе распорядиться спорным имуществом.

В Постановлении ФАС Уральского округа от 3 сентября 2001 г. N Ф09-2041/01-АК определено, что в качестве вклада в имущество общества может быть принято право пользования объектом "ноу-хау", передаваемое обществу.

В Письме УМНС по г. Москве от 14 ноября 2002 г. N 26-12/55359 подчеркивается, что правообладатель ноу-хау, являющегося результатом интеллектуальной деятельности, должен оформить в установленном законом порядке исключительные права (комплекс правомочий неимущественного и неотчуждаемого характера, а также имущественных правомочий, которые могут отчуждаться другим лицам) на данный результат интеллектуальной деятельности.

1.1.7.1. Защита ноу-хау

В гл. 37 "Подряд" в ст. 727 ГК РФ конфиденциальной называется любая информация о новых решениях и технических знаниях, получаемая другой стороной в процессе исполнения своих обязательств по договору подряда (в том числе и не защищаемая законом в качестве коммерческой тайны). Сторона, получившая такую информацию, не вправе сообщать ее третьим лицам без согласия другой стороны.

Согласно ст. 771 ГК РФ при исполнении договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ стороны обязаны обеспечить конфиденциальность сведений, касающихся предмета договора, хода его исполнения и полученных результатов, если иное не определено в договоре. Каждая из сторон обязуется публиковать полученные при выполнении работы сведения, признанные конфиденциальными, только с согласия другой стороны.

Не разглашать секреты производства правообладателя и другую полученную от него конфиденциальную коммерческую информацию требует и ст. 1032 ГК РФ, устанавливая требования к договору коммерческой концессии.

Федеральный закон от 20 февраля 1995 г. N 24-ФЗ "Об информации, информатизации и защите информации" (далее - Закон об информации, информатизации и защите информации) в ст. 2 устанавливает термины, используемые в данном Федеральном законе, их определения и относит к информации - сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах независимо от формы их представления, а к информационным ресурсам - отдельные документы и отдельные массивы документов, документы и массивы документов в информационных системах (библиотеках, архивах, фондах, банках данных, других информационных системах).

В соответствии с п. 2 ст. 139 ГК РФ информация, составляющая служебную или коммерческую тайну, защищается способами, предусмотренными ГК РФ и другими законами.

Лица, незаконными методами получившие информацию, которая составляет служебную или коммерческую тайну, обязаны возместить причиненные убытки. Такая же обязанность возлагается на работников, разгласивших служебную или коммерческую тайну вопреки трудовому договору, в том числе контракту, и на контрагентов, сделавших это вопреки гражданско-правовому договору.

Словарь русского языка С.И. Ожегова (М.: Изд-во "Русский язык", 1986) дает следующее понятие тайны - это нечто скрываемое от других, известное не всем, секрет.

Таким образом, к коммерческой информации (тайне) можно отнести любую задокументированную информацию, имеющую действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам, способствующую получению прибыли, в т.ч. информация о приемах и способах извлечения прибыли, находящихся в стадии разработки;

предотвращению ущерба, получения добросовестного преимущества над конкурентами, в т.ч. информация о методах и приемах осуществления предпринимательско-хозяйственной и прочей деятельности предприятия.

А может ли составлять коммерческую тайну не задокументированная информация, но зафиксированная неким другим образом? Да, если наличие такой информации не вызывает сомнения и подтверждается неким другим образом, например, видео- или аудиозаписью, то информация может быть отнесена к коммерческой тайне.

Кроме того, термин "задокументирована" вовсе не означает, что описание секрета обязательно должно быть изложено на бумаге. Статья 2 Закона об информации, информатизации и защите информации к документированной информации (документу) относит зафиксированную на материальном носителе информацию с реквизитами, позволяющими ее идентифицировать.

В ст. 5 Закон об информации, информатизации и защите информации указывает, что документирование информации является обязательным условием включения информации в информационные ресурсы. Документ, полученный из автоматизированной информационной системы, приобретает юридическую силу после его подписания должностным лицом в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Юридическая сила документа, хранимого, обрабатываемого и передаваемого с помощью автоматизированных информационных и телекоммуникационных систем, может подтверждаться электронной цифровой подписью. Юридическая сила электронной цифровой подписи признается при наличии в автоматизированной информационной системе программно-технических средств, обеспечивающих идентификацию подписи, и соблюдении установленного режима их использования.

В соответствии со ст. 139 ГК РФ для отнесения информации к коммерческой тайне предприятия обязательным условием должно быть отсутствие свободного доступа к ней на законном основании и обладатель информации должен принимать меры к охране ее конфиденциальности.

В соответствии с п. 7 Закона об информации, информатизации и защите информации собственник информационных ресурсов пользуется всеми правами, предусмотренными законодательством РФ, в том числе он имеет право:

- назначать лицо, осуществляющее хозяйственное ведение информационными ресурсами или оперативное управление ими;
- устанавливать в пределах своей компетенции режим и правила обработки, защиты информационных ресурсов и доступа к ним;
- определять условия распоряжения документами при их копировании и распространении.

Для этого на предприятии самостоятельно определяют перечень сведений, составляющих коммерческую тайну предприятия и перечень лиц (должностей), имеющих к ней доступ.

Перечень сведений, составляющих коммерческую тайну предприятия, разрабатывается на предприятии исходя из экономических интересов, особенностей осуществления предпринимательско-хозяйственной и прочей деятельности предприятия.

Приказ о введении "Перечня сведений, составляющих коммерческую тайну предприятия" должен быть утвержден руководителем. С приказом и со всеми приложениями к нему должны ознакомиться сотрудники предприятия под расписку. Кроме того, условия обеспечения коммерческой тайны предприятия сотрудником должны быть оговорены трудовым договором (контрактом) с сотрудником.

В данном случае такой приказ - не пустая формальность. Нет приказа - нельзя и доказать, что работник разгласил тайну, имеющую ценность, или что конкуренты прибегли к недобросовестной конкуренции. Как можно доказать, что секрет похищен с предприятия, если не имеется документов вообще о наличии такого секрета.

Поэтому только в случае наличия приказа и другой документации, подтверждающей наличие ноу-хау и мер по обеспечению его защиты, можно реализовать свое право на защиту.

При определении перечня сведений, составляющих коммерческую тайну предприятия, необходимо учитывать требования Постановления Правительства РСФСР от 5 декабря 1991 г. N 35 "О перечне сведений, которые не могут составлять коммерческую тайну". В соответствии с этим Постановлением коммерческую тайну предприятия и предпринимателя не могут составлять:

- учредительные документы (решение о создании предприятия или договор учредителей) и Устав;
- документы, дающие право заниматься предпринимательской деятельностью (регистрационные удостоверения, лицензии, патенты);
- сведения по установленным формам отчетности о финансово-хозяйственной деятельности и иные сведения, необходимые для проверки правильности исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей в государственный бюджет РФ;
- документы о платежеспособности;

- сведения о численности, составе работающих, их заработной плате и условиях труда, а также о наличии свободных рабочих мест;
- документы об уплате налогов и обязательных платежах;
- сведения о загрязнении окружающей среды, нарушении антимонопольного законодательства, несоблюдении безопасных условий труда, реализации продукции, причиняющей вред здоровью населения, а также других нарушениях законодательства и размерах причиненного при этом ущерба;
- сведения об участии должностных лиц предприятия в кооперативах, малых предприятиях, товариществах, акционерных обществах, объединениях и других организациях, занимающихся предпринимательской деятельностью.

В соответствии с п. 151 Основ гражданского законодательства Союза ССР и республик лицо, неправомерно использующее ноу-хау, принадлежащее другому лицу, обязано возместить ему убытки. Лицо, самостоятельно и добросовестно получившее такую информацию, вправе использовать ее без каких бы то ни было ограничений.

Обратимся к ст. 15 ГК РФ. Под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода). Если лицо, нарушившее право, получило вследствие этого доходы, лицо, право которого нарушено, вправе требовать возмещения наряду с другими убытками упущенной выгоды в размере не меньшем, чем такие доходы.

Вот тут-то и необходимо учитывать следующий нюанс. Как правило, прямого действительного ущерба не возникает, так как служебная или коммерческая информация не является имуществом предприятия и не имеет балансовой денежной оценки.

Поэтому, говоря об убытках от незаконного использования коммерческой информации, можно говорить о неполученных доходах, связанных с использованием такой информации.

Уже называемый нами Закон о конкуренции к недобросовестной конкуренции относит получение, использование, разглашение информации, составляющей коммерческую, служебную тайну и охраняемую законом тайну (п. 1 ст. 10).

В соответствии со ст. 23.1 Закона о конкуренции доход, полученный в результате нарушения антимонопольного законодательства хозяйствующим субъектом, чьи действия в установленном порядке признаны недобросовестной конкуренцией, в случае неисполнения соответствующего предписания подлежит взысканию в федеральный бюджет в судебном порядке по иску антимонопольного органа.

Кроме того, за нарушения антимонопольного законодательства должностные лица федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления и иных наделенных функциями или правами указанных органов власти органов или организаций, коммерческие и некоммерческие организации или их руководители, а также физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, несут гражданско-правовую, административную либо уголовную ответственность.

Статья 13.14 КоАП РФ за разглашение информации, доступ к которой ограничен федеральным законом (за исключением случаев, если разглашение такой информации влечет уголовную ответственность), лицом, получившим доступ к такой информации в связи с исполнением служебных или профессиональных обязанностей, - предусматривает наложение административного штрафа на граждан в размере от пяти до десяти минимальных размеров оплаты труда; на должностных лиц - от сорока до пятидесяти минимальных размеров оплаты труда.

Уголовная ответственность установлена ст. 183 УК РФ за собирание сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну, путем похищения документов, подкупа или угроз, а равно иным незаконным способом и наказывается штрафом в размере до восьмидесяти тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного до шести месяцев либо лишением свободы на срок до двух лет.

Незаконное разглашение или использование сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну, без согласия их владельца лицом, которому она была доверена или стала известна по службе или работе, - наказывается штрафом в размере до ста двадцати тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до одного года с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет либо лишением свободы на срок до трех лет.

Те же деяния, причинившие крупный ущерб или совершенные из корыстной заинтересованности, - накладываются штрафом в размере до двухсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до восемнадцати месяцев с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет либо лишением свободы на срок до пяти лет.

1.1.8. Лицензионное соглашение (лицензия)

Подчеркнем, что лицензионное соглашение в качестве нематериального актива выделено только Налоговым кодексом РФ (п. 1 ст. 325).

Методологией бухгалтерского учета не предусмотрена возможность учета таких расходов в составе нематериальных активов.

Более всего для учета таких расходов в бухгалтерском учете предусмотрен счет 97 "Расходы будущих периодов".

В соответствии с НК РФ налогоплательщики, принявшие решение о приобретении лицензий на право пользования недрами, в аналитических регистрах налогового учета обособленно отражают расходы, осуществляемые в целях приобретения лицензий. При этом расходы, связанные с приобретением каждой конкретной лицензии, учитываются отдельно.

К расходам, осуществляемым в целях приобретения лицензии, в частности, относятся:

- расходы, связанные с предварительной оценкой месторождения;
- расходы, связанные с проведением аудита запасов месторождения;
- расходы на разработку технико-экономического обоснования (иных аналогичных работ), проекта освоения месторождения;
- расходы на приобретение геологической и иной информации;
- расходы на оплату участия в конкурсе.

И вот в случае, если по результатам конкурса налогоплательщик заключает лицензионное соглашение на право пользования недрами (получает лицензию), то расходы, осуществленные налогоплательщиком, связанные с процедурой участия в конкурсе, формируют стоимость лицензионного соглашения (лицензии), которая учитывается налогоплательщиком в составе нематериальных активов. При этом амортизация данного нематериального актива начисляется в порядке, установленном ст. ст. 256 - 259 НК РФ.

В аналогичном порядке учитываются расходы, осуществленные в целях приобретения лицензий на право пользования недрами, в случае, если указанные лицензии выдаются налогоплательщику без проведения конкурсов.

Пример. Расходы, накопленные в ходе получения лицензии, составили 239 432 руб. В бухгалтерском учете было отражено:

Дебет 97 Кредит 10, 60, 71 и др.

- 239 432 руб. - отражены расходы, связанные с заключением лицензионного договора на право пользования недрами;

Списание данных расходов после получения лицензии будет производиться в течение срока, к которому они относятся, то есть срока действия лицензии.

Дебет 20, 26 Кредит 97

- отражено ежемесячное списание для целей бухгалтерского учета расходов по получению лицензии, относящихся к отчетному периоду.

Но, конечно, не всегда заключить лицензионное соглашение удастся. В этом случае понесенные расходы, связанные с процедурой участия в конкурсе, включаются в состав прочих расходов с 1-го числа месяца, следующего за месяцем проведения конкурса, равномерно в течение пяти лет. В случае, если после осуществления предварительных расходов, направленных на приобретение лицензий, налогоплательщик принимает решение об отказе от участия в конкурсе либо о нецелесообразности приобретения лицензии, то указанные расходы также включаются в состав прочих расходов с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором налогоплательщиком принято указанное решение, равномерно в течение пяти лет. При этом указанное решение оформляется соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

Пример. Предположим, что расходы, связанные с получением лицензии, составили 239 432 руб. Однако лицензию получить не удалось. В этом случае бухгалтер отразит:

Дебет 97 Кредит 10, 60, 71 и др.

- 239 432 руб. - отражены расходы, связанные с заключением лицензионного договора на право пользования недрами;

Дебет 91 Кредит 97

- 239 432 руб. - списаны для целей бухгалтерского учета безрезультатные расходы, связанные с заключением лицензионного соглашения.

А в налоговых регистрах бухгалтер будет ежемесячно в течение пяти лет отражать следующие данные:

Журнал налогового учета безрезультатных расходов,
связанных с заключением лицензионного договора
на право пользования недрами за _____ года

Дата	Документ	Содержание операции	Ед. изм.	Сумма, руб.	
				По данным бухгалтерского учета	По данным налогового учета
1	2	3	4	5	6
Период, в котором проходил конкурс	Акт, приказ, бухгалтерские справки, протокол результатов конкурса	Списание безрезультатных расходов, связанных с заключением лицензионного договора на право пользования недрами	руб.	239 432	-
С 1-го числа месяца, следующего за месяцем проведения конкурса	Акт, приказ, бухгалтерские справки, протокол результатов конкурса	Списание безрезультатных расходов, связанных с заключением лицензионного договора на право пользования недрами	руб.	-	3 990,53 (239 432 руб. : 60 мес.)

Главный бухгалтер

Е.Д. Михалева

Отказаться от дальнейших расходов по получению лицензии руководство предприятия, видя бесперспективность стараний по поводу заключения лицензионного договора или нецелесообразность приобретения лицензии, может и в процессе получения лицензии. В этом случае уже понесенные безрезультатные расходы также включаются в состав прочих расходов с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором налогоплательщиком принято указанное решение, равномерно в течение пяти лет. При этом указанное решение оформляется соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

Расходы на освоение природных ресурсов учитываются обособленно по каждому участку недр (месторождению) или участку территории (акватории), отраженному в лицензионном соглашении налогоплательщика (лицензии на право пользования недрами).

Таблица

Расходы на освоение природных ресурсов
(ст. 325 НК РФ)

Наименование группировки расходов на освоение природных ресурсов	Наименование расходов
--	-----------------------

Общие расходы	Расходы на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), разведку полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания, осуществляемые на участке недр в соответствии с предоставленными в установленном порядке лицензиями (разрешениями), а также расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе государственных органов. Сумма общих расходов учитывается по каждой части территории осваиваемого участка (месторождения) в доле, определяемой исходя из отношения суммы расходов, относящихся к отдельным частям территории осваиваемого участка, к общей сумме расходов, осуществленных по освоению данного участка (месторождения)
Расходы, относящиеся к отдельным частям территории разрабатываемого участка	Расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ в соответствии с установленными требованиями к безопасности, охране земель, недр и других природных ресурсов; прочие расходы, связанные с освоением части территории участка
Расходы, относящиеся к конкретному объекту, создаваемому в процессе освоения участка	Расходы, непосредственно связанные со строительством сооружений, которые в дальнейшем на основании решения налогоплательщика могут быть признаны постоянно эксплуатируемыми объектами основных средств

Понесенные расходы должны подтверждаться первичными документами (договорами, актами выполненных работ, счетами-фактурами и прочими первичными документами). Регистры налогового учета должны содержать информацию об окончании работ в разрезе каждого договора, связанного с указанными работами по каждому конкретному участку недр.

В ходе освоения природных ресурсов могут возникать постоянно эксплуатируемые объекты основных средств (в том числе скважины). Такие расходы учитываются в аналитических регистрах налогового учета по каждому создаваемому объекту основных средств и амортизируются в соответствии с порядком, установленным гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Пример. Предприятие в ходе освоения природных ресурсов получило газовую скважину для разведочного бурения. В соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, этот объект основных средств входит в пятую группу со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно.

Предприятие оприходовало скважину в составе основных средств. Затраты по созданию скважины будут списываться на себестоимость предприятия через суммы амортизационных отчислений в течение срока полезного использования скважины.

1.1.9. Веб-сайт

Даже те, кто по тем или иным причинам критикует Интернет, не могут не признать его достоинств и преимуществ. Особенно остро понимают эти достоинства и преимущества те рачительные хозяйственники, которые думают об успехе своего дела, используя ресурсы Интернета для представления своего бизнеса, рекламы, передачи информации и т.п.

Каждая web-страница состоит из набора определенной информации (текст, аудио-, видеоданные, графика) и может содержать также ссылки на другие web-страницы. Совокупность связанных одной тематикой web-страниц представляет собой web-сайт.

Создание web-сайта сопровождается определенными, иногда довольно значительными, расходами, что не может не приводить к вопросу о том, как же учесть данные расходы в целях бухгалтерского и налогового учета.

Но, чтобы понимать, как нужно отражать подобные расходы, первоначально необходимо понимать их сущность.

Обратившись к Закону о правовой охране программ для ЭВМ (п. 1 ст. 1), можем узнать, что программа для ЭВМ - это объективная форма представления совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования электронных вычислительных машин (ЭВМ) и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата. Под программой для ЭВМ подразумеваются также подготовительные материалы, полученные в ходе ее разработки, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения. То есть, web-сайт можно классифицировать как программу для ЭВМ.

Вспомним нормы ПБУ 14/2000, в соответствии с которыми к нематериальным активам могут быть отнесены исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных при выполнении определенных условий.

Для оценки выполнения установленных ПБУ 14/2000 условий составим соответствующую таблицу.

Таблица

Соответствие web-сайта требованиям,
предъявляемым с НМА

Условие	Выполняется ли в отношении web-сайта
1	2
Отсутствие материально-вещественной (физической) структуры	Выполняется
Возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества	Выполняется
Использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации	Выполняется при использовании в производственных целях
Использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев	Как правило, выполняется. Хотя в зависимости от конкретной ситуации web-сайт может использоваться менее 12 мес.
Организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества	Выполняется
Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем	Выполняется
Наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.)	Может выполняться

Подтверждения возможности использования данного подхода для целей налогового учета можно найти в Письме Минфина России от 17 июля 2003 г. N 04-02-05/2/37.

Бухгалтерскому учету расходов по созданию web-сайта посвящено Письмо Минфина России от 22 октября 2004 г. N 07-05-14/280. В нем говорится следующее. Если понесенные организацией расходы связаны с созданием web-сайта, предназначенного, как правило, для рекламы деятельности организации, и размещением его на web-сервере организации, то расходы по его созданию и размещению в сети отражаются в бухгалтерском учете организации в соответствии с ПБУ "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н.

Если понесенные организацией расходы связаны с разработкой программы для ЭВМ, являющейся в соответствии с Законом об авторском праве объектом авторского права, исключительные права на которую в соответствии с законодательством принадлежат организации, то организация-правообладатель отражает в бухгалтерском учете исключительное право на программу для ЭВМ в составе нематериальных активов в порядке, предусмотренном ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов".

Хотя в другом, более раннем Письме Минфина от 11 июля 2003 г. N 21-09/38570 высказывается мнение, что п. 4 ПБУ 14/2000 установлен исчерпывающий перечень объектов, которые могут быть отнесены к нематериальным активам. Данным перечнем не предусмотрено в качестве нематериального актива исключительное авторское право на использование web-сайта в соответствии с авторским договором. Следовательно, делают вывод финансисты, отнесение затрат организации на разработку и создание web-сайта после перехода исключительного авторского права на использование web-сайта в составе расходов на приобретение нематериальных активов неправомерно.

Важно обратиться и к арбитражной практике. Хотя в рассматриваемом примере вывод суда довольно своеобразен. ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 6 июня 2003 г. N А11-5906/2002-К2-Е-2369 указал, что работы по созданию web-сайта в сети Интернет являются разработкой программного продукта. Однако, по мнению суда, сеть Интернет не относится к средствам массовой информации, а услуги сети Интернет являются услугами связи.

Трудно согласиться с таким подходом, хотя он позволяет списывать налогоплательщику расходы на создание сайта одновременно как расходы на связь. Одно дело, когда речь идет об электронной почте (это без сомнения услуги связи), а если предприятие, не передавая ничего конкретному адресату, предлагает для ознакомления какую-то информацию, то какая же это услуга связи? Проводя аналогии данному выводу, с равным успехом передачу по телевизору также можно объявить услугой связи.

По нашему мнению, расходы, связанные с созданием web-сайта, на который имеются оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности, необходимо учесть в составе нематериальных активов организации.

Но довольно часто документы, подтверждающие исключительные права на сайт, отсутствуют. Таких примеров может быть множество. Например, сайт создан специализированной организацией и исключительное право на сайт будет оставаться у этой организации.

В этом случае учитывать такой актив в составе нематериальных активов будет необоснованно. Поэтому расходы на создание web-сайта будут учитываться как расходы будущих периодов, то есть расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Ведь списать произведенные расходы в отчетном периоде будет необоснованно, так как сам web-сайт будет эксплуатироваться в течение достаточно длительного промежутка времени. Соответственно, и расходы на его создание в бухгалтерском учете должны списываться в течение срока его использования.

1.1.10. Организационные расходы

В налоговом учете, в отличие от бухгалтерского учета, организационные расходы не будут являться нематериальными активами. В бухгалтерском учете под организационными активами понимаются расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации.

Проиллюстрируем условия возникновения и учета организационных расходов на примере.

Пример. ООО "Мегатрон" организовало ООО "РеалСити". В соответствии с учредительными документами ООО "РеалСити" расходы, связанные с образованием юридического лица, являются частью вклада учредителя в уставный капитал.

При образовании ООО "РеалСити" были понесены следующие расходы:

- заверение образца подписи на банковских карточках - 200 руб.,
- нотариальное заверение копий учредительных документов - 500 руб.,
- изготовление печати - 600 руб.

В связи с тем, что указанные расходы были признаны расходами, связанными с образованием юридического лица, и являющимися частью вклада учредителя в уставный капитал, то в соответствии с методологией бухгалтерского учета они должны учитываться в составе нематериальных активов организации, что и было выполнено бухгалтером ООО "РеалСити":

Дебет 08 Кредит 75

- 1300 руб. - (200 + 500 + 600) - накоплены организационные расходы для последующего учета в составе нематериальных активов.

Следует заметить, что организационными расходами могут быть признаны только расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации.

То есть, если уже созданная организация, к примеру, изготовила какой-то дополнительный штамп, то такие расходы не связаны с ее организацией и не могут быть отнесены к организационным. Аналогичная ситуация и по вновь организуемой организации, если расходы, связанные с ее созданием, не будут оговорены в учредительных документах как часть вклада учредителей.

1.1.11. Расходы на НИОКР

Если обратиться на мгновение к лирике, то, перефразируя фразу "нет повести печальнее на свете" в отношении НИОКР, так и хочется сказать "нет повести запутанней на свете".

Напрямую ни один нормативный акт не относит расходы на НИОКР к нематериальным активам. Обратившись к ПБУ 14/2000 (п. 2), вспомним, что данное ПБУ не применяется в отношении:

- а) не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- б) не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

То есть, делая логический вывод, НИОКР, давшие положительный результат, законченные и оформленные в установленном порядке относятся к нематериальным активам.

Но помимо логики, хотелось бы иметь и нормативное подтверждение данного вывода. Обратимся к ПБУ 17/02 "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы". Нормы указанного ПБУ 17/02 не применяются к НИОКР, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов.

И вновь получается, что еще одно ПБУ косвенно упоминает о необходимости учета соответствующих НИОКР в составе нематериальных активов, хотя основное Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов не содержит прямых норм на этот счет.

Проанализируем, что собственно будут из себя представлять расходы на НИОКР и чем расходы на НИОКР, регулируемые ПБУ 14/2000, будут отличаться от расходов на НИОКР, регулируемых ПБУ 17/02.

Если результатом НИОКР является, скажем, изобретение, то в соответствии с методологией бухгалтерского учета расходы на его приобретение, создание при выполнении условий ПБУ 14/2000 будут представлять собой первоначальную стоимость нематериального актива и, соответственно, регулироваться ПБУ 14/2000 и учитываться в обычном порядке. Если условия выполняются не полностью, например, нет документов, подтверждающих исключительное право использования результатов интеллектуальной деятельности, или получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства, то расходы на НИОКР не будут являться нематериальными активами и их учет уже регулируется ПБУ 17/02.

§ 1.2. Что не относится к НМА?

Рассматривая вопрос, что такое нематериальные активы, что может учитываться в их составе, очень важно рассмотреть и обратный вопрос, что не может являться нематериальным активом. Актуальность данного вопроса подчеркивается тем, что часто в составе нематериальных активов учитываются объекты, и близко не относящиеся к нематериальным активам.

Например, в соответствии с установленной методологией, отдельные квартиры не учитываются на счете "Нематериальные активы" с 1 января 2001 г., но и по сей день можно встретить в учете отдельных предприятий в составе нематериальных активов такие объекты, как квартиры.

Нужно твердо знать, что в состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Аналогичные нормы содержит и МСФО 38, так как компания не владеет должным контролем над будущим работников.

Кроме того, ПБУ 14/2000 не применяется в отношении:

- 1) не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

2) не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

3) материальных объектов (материальных носителей), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных.

Однако в практической деятельности эти нормы не учитываются и, как обоснованно указывается Родителевой Н.В. в Комментариях к Положениям по бухгалтерскому учету под редакцией А.С. Бакаева ("Юрайт-Издат", 2004), зачастую все активы, содержащие в своем названии слово "право", автоматически зачисляются в составе нематериальных активов. Такой подход является необоснованным.

В МСФО 38 "Нематериальные активы" также содержится перечень активов, к которым указанный Стандарт не применяется. К ним относятся:

4) нематериальные активы, которые рассматриваются в другом международном стандарте финансовой отчетности.

Следует заметить, что в отечественных ПБУ нет такой разбросанности нематериальных активов по разным стандартам. Единственным ПБУ, которым устанавливаются правила и методология учета нематериальных активов, является ПБУ 14/2000. Другой стандарт - ПБУ 17/02 "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" - наоборот, не применяется к НИОКР, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете в качестве НМА. На наш взгляд, это является несомненным плюсом отечественных методологических стандартов.

В МСФО 38 указано, что если другой МСФО рассматривает нематериальные активы конкретного типа, то вместо МСФО 38 применяется тот стандарт.

В международных стандартах получается мало изучить при отражении нематериальных активов один стандарт, касающийся именно нематериальных активов, а нужно тщательно проштудировать все стандарты, вдруг именно тот самый искомый актив, который вам нужно отразить в учете, "затесался" в некий другой стандарт.

К примеру, Комитет по разъяснениям (International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC) в конце 2004 г. опубликовал серию Интерпретаций, в том числе и IFRIC 33 "Квоты на выбросы веществ в атмосферу" (Emission Rights). IFRIC 33 определяет, что компании должны признавать квоты на выброс, полученные от государства, в качестве нематериальных активов и учитывать их по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы". И таких примеров может быть немало;

5) финансовых активов, определенных МСФО 32 "Финансовые инструменты: раскрытие и представление" (в отечественном учете применяется ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений", утвержденное Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н);

6) прав на минеральные ресурсы и затраты на разведку, разработку и добычу минералов, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов; и

7) нематериальных активов, возникающих в страховых компаниях из договоров со страхователями.

Пункт 1 ПБУ 14/2000 распространяет нормы ПБУ на все организации, за исключением кредитных и бюджетных, для страховщиков исключений не делается. В то же время отечественное определение НМА, а также условия отнесения к ним объектов, исключают отнесение указанных прав в состав НМА.

В соответствии с МСФО 38 "Нематериальные активы" данный стандарт не применяется в отношении:

1) НМА, удерживаемых компанией для продажи в ходе обычной деятельности. Отечественные специалисты, анализирующие данные нормы, "переводят" это на русский нормальный язык следующим образом: "Нематериальные активы, создаваемые или приобретаемые организацией для продажи".

В отечественной методологии учета такие активы учитываются на счете 41 "Товары";

2) отложенных налоговых требований (активов) в соответствии с МСФО 12 "Налоги на прибыль" (в российском законодательстве аналогичным стандартом выступает ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль", утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н).

Описываемые ПБУ 18/02 обязательства в российском законодательстве в любом случае не соответствуют понятиям НМА;

3) аренды, попадающей в сферу действия МСФО 17 "Аренда";

4) активов, возникающих из вознаграждений работникам в соответствии с МСФО 19 "Вознаграждения работникам".

Активы, возникающие из вознаграждений работникам, в российском законодательстве, не соответствуют понятиям НМА;

5) гудвилла, возникающего при объединении бизнеса (стандарт МСФО 3 "Объединение бизнеса (компаний)", который с 2005 г. сменил МСФО 3 "Объединение компаний").

В соответствии с отечественной методологией гудвилл (деловая репутация) учитывается в составе НМА и регулируется ПБУ 14/2000.

Один из разделов МСФО 38 "Нематериальные активы" посвящен разъяснению относительно объектов НМА, содержащихся на физических носителях.

В МСФО 38 указывается, что при определении того, должны ли быть эти активы отнесены к основным средствам или нематериальным активам, следует исходить из того, какой элемент более важен. В МСФО приводится и пример. Программное обеспечение для станка с программным управлением, который не может работать без этого конкретного программного обеспечения, является составной частью этого станка и должно учитываться как основные средства. Аналогично в отношении операционной системы компьютера. Там же, где программное обеспечение не является составной частью основных средств, оно учитывается как нематериальные активы.

Отечественное законодательство определяет, что такие активы (физические носители) не могут являться нематериальными активами, в частности, по причине наличия материальной формы.

Относительно учета таких объектов, отечественное законодательство исходит из того, что если эти материальные носители непосредственно связаны с созданием, приобретением нематериального актива, то в качестве самостоятельных объектов они не ставятся на учет, учитываются только в аналитическом учете. В синтетическом учете их стоимость учитывается при формировании первоначальной стоимости нематериального актива.

И наоборот. Если приобретается основное средство, например, с программным обеспечением и стоимость этого программного обеспечения не выделена в документах, то приходится просто поступившее основное средство. Сложнее, когда стоимость программного обеспечения выделена в документах или когда происходит обновление программного обеспечения.

Российское ПБУ признает первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, сумму фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

То есть приобретенное программное обеспечение, необходимое для работы данного основного средства, с одной стороны, может быть учтено в стоимости основного средства. В то же время в отечественном учете распространена иная методология учета таких расходов. Программное обеспечение с неисключительными правами использования учитывается на счете 97 "Расходы будущих периодов". Если с точки зрения отечественного законодательства еще можно поспорить, что правильнее - выделить стоимость программного обеспечения при приобретении основного средства и этого обеспечения в составе расходов будущих периодов или включить в стоимость основного средства, то при обновлении версии программы вопрос отпадает сам собой, так как российское законодательство не позволяет изменять первоначальную стоимость основного средства кроме случаев реконструкции или модернизации.

МСФО 38 также выводит из сферы своего влияния операции, если определенные виды деятельности или операции имеют настолько специализированный характер, что приводят к вопросам учета, которые должны рассматриваться иначе. В качестве примера такого специализированного характера перечисляются затраты на разведку, разработку и добычу нефти, газа и минеральных ресурсов в добывающих отраслях и в случае договоров между страховыми компаниями и их страхователями. МСФО 38 не признает как нематериальный актив и деловую репутацию, созданную внутри организации, так как она не является идентифицируемым ресурсом, контролируемым компанией, и стоимость которого может быть надежно оценена. Мы уже говорили, что российское законодательство вообще не содержит такого понятия, как "деловая репутация, созданная внутри организации". Рассмотрим наиболее часто возникающие в отечественной практической деятельности заблуждения относительно следующих объектов.

1.2.1. Отдельные квартиры

Итак, до 1 января 2001 г. отдельные квартиры в объектах жилищного фонда отражались в составе НМА. Такой порядок применялся на основании п. 2 Письма Минфина России от 29 октября 1993 г. N 118 "Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве". Обоснованность отражения квартир в составе НМА подтверждалась и судебной практикой. В частности, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 20 марта 2003 г. N A05-5713/02-324/19. Разберем по порядку, почему методология отражения квартир изменилась с 1 января 2001 г.

Одним из условий отнесения объекта к нематериальным активам является отсутствие у него материально-вещественной (физической) структуры. С учетом этого требования квартиры,

приобретаемые после 1 января 2001 г., не должны учитываться в составе НМА, и вышеуказанная норма Письма N 118 применяться не должна.

Приобретаемые квартиры должны приходоваться в составе основных средств. Кроме того, бухгалтеру необходимо помнить, что по объектам жилищного фонда, включая квартиры, амортизация не начисляется.

В конце года предприятие, приобретшее квартиру, производит начисление износа на отдельном забалансовом счете 010 "Износ основных средств" по установленным нормам амортизационных отчислений для данной категории зданий.

Если организация имеет в собственности квартиры, учтенные на счете 04 "Нематериальные активы", то их стоимость следует перенести на счет 01 "Основные средства".

Однако как быть в том случае, если квартира приобретена организацией для осуществления предпринимательской деятельности?

Обратимся к гражданскому законодательству. Гражданский кодекс РФ (ст. ст. 288, 671) определяет, что жилые помещения предназначены для проживания граждан. Установлено также, что размещение собственником в принадлежащем ему жилом помещении предприятий, учреждений, организаций допускается только после перевода такого помещения в нежилое. Перевод жилых помещений в нежилые производится в порядке, определяемом жилищным законодательством, а точнее - гл. 3 Жилищного кодекса РФ.

Таким образом, если организация перевела приобретенную квартиру по решению соответствующих органов в категорию нежилых помещений и использует ее для предпринимательской деятельности, амортизация по ней начисляется в общеустановленном порядке.

Пример. Организация ошибочно учитывает принадлежащую ей жилую квартиру стоимостью 1 876 000 руб. на счете 04 "Нематериальные активы". Должны быть сделаны следующие проводки:

Дебет 01 Кредит 04

- 1 876 000 руб. - переведена в состав основных средств жилая квартира, принадлежащая организации.

1.2.2. Программы для ЭВМ с неисключительными правами использования

ПБУ 14/2000 существенным образом повлияло и на порядок отражения в учете программ для ЭВМ с неисключительными правами пользования.

Если до 1 января 2001 г. неисключительные права пользования компьютерными программами на основании п. 55 Положения по ведению бухгалтерского учета учитывались в составе НМА с последующим включением в себестоимость продукции через амортизационные отчисления, то с 1 января 2001 г. методология изменилась.

Для того чтобы учесть какие-либо права в составе НМА, необходимо иметь исключительные права их использования.

Поэтому расходы на приобретение компьютерных программ, исключительные права на которые не переходят к организации (в случае, когда передается лишь право на использование таких программ), следует учитывать в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным включением в себестоимость продукции (работ, услуг).

Пример. ООО "Восход" имеет на учете компьютерную программу с неисключительными правами использования, первоначальной стоимостью 24 000 руб., числящуюся в составе НМА. Амортизация, накопленная по данному активу, равняется 20 000 руб.

В учете организации должны быть сделаны следующие записи:

Дебет 05 Кредит 04

- 20 000 руб. - списана сумма накопленного износа с первоначальной стоимости компьютерной программы;

Дебет 97 Кредит 04

- 4000 руб. - остаточная стоимость компьютерной программы переведена в состав расходов будущих периодов.

Аналогичное мнение содержится в Письме Управления МНС России по г. Москве N 03-12/41321 от 10 сентября 2001 г.

Впрочем, еще до 1 января 2001 г. суд выносил решение, что программы для ЭВМ не являются нематериальными активами. Так, ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 21 января 2000 г. N A82-54/99-A/6 сделал следующий вывод. Предприятие не приобретало программу для ЭВМ по авторскому договору (то есть имущественные права), а получило единичный экземпляр программы ЭВМ (имущество), которое подлежало учету на тот момент на счете

"Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы". Таким образом, налоговый орган необоснованно посчитал, что данное имущество должно отражаться на счете 04 "Нематериальные активы".

И, наоборот, даже на 1 января 2002 г. представители налоговых органов по привычке требовали включения в состав НМА расходов на программное обеспечение без проверки выполнения всех условий ПБУ 14/2000 (Постановление ФАС Уральского округа от 23 октября 2003 г. N Ф09-3564/03-АК).

Подчеркнем, что расходы на установку справочно-информационных систем, например, "КонсультантПлюс" и др., также не будут являться нематериальными активами, так как исключительные права на пользование этими системами не передаются.

Такие расходы также необходимо отражать в бухгалтерском учете на счете 97 "Расходы будущих периодов".

Особенности учета и налогообложения компьютерных программ с неисключительными правами использования не являются темой данной книги, однако заметим, что в соответствии с пп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности) являются прочими расходами. В соответствии с пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам относятся расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям).

Прочие расходы согласно ст. 318 НК РФ относятся к косвенным расходам, подлежащим учету в целях исчисления налога на прибыль в полном объеме в отчетном (налоговом) периоде.

Налицо несоответствие в методологии отражения. С одной стороны, их можно списать единовременно, с другой стороны - это расходы, явно относящиеся к нескольким периодам, и единовременное списание будет ошибочным.

Попытался разъяснить возникшую коллизию Минфин России в своем Письме от 26 августа 2002 г. N 04-02-06/3/62, указав на необходимость реализации принципа равномерного и пропорционального формирования косвенных доходов и расходов для целей налогообложения прибыли при выполнении условий сделок, длящихся более одного отчетного периода. То есть косвенные расходы, относящиеся к нескольким отчетным периодам (что должно прямо вытекать из условий договора), должны учитываться при исчислении налоговой базы в течение этих периодов.

Далее в указанном Письме дополняется, что для целей налогообложения возможность учета расходов в течение нескольких отчетных периодов может быть обусловлена только условиями заключенного сторонами договора. То есть, если на основании договора можно достоверно определить, к какому конкретному периоду относятся данные расходы, то такие расходы для целей налогообложения могут быть учтены при расчете налоговой базы в течение конкретного указанного периода. Если из условий договора нельзя определить срок, к которому относятся произведенные расходы, то такие расходы признаются таковыми в момент их возникновения согласно нормам гл. 25 Налогового кодекса РФ.

В Письме УМНС России по г. Москве от 23 июля 2004 г. N 26-12/49052 также говорится, что если условиями договора не установлен срок полезного использования программ для ЭВМ, то расходы, понесенные организацией в связи с их использованием, признаются таковыми в момент их возникновения с учетом положений ст. 272 или ст. 273 НК РФ. В Письме также обращается внимание на то, что гл. 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций" не предоставляет налогоплательщику права самостоятельно определять сроки списания осуществленных им расходов.

1.2.3. Затраты по установке телефона

С 1 января 2006 г. вступают в силу новые Правила оказания услуг местной, внутризоновой, междугородной и международной телефонной связи. В соответствии с этими Правилами (п. 90) при внесении в договор изменения, касающегося замены абонента-гражданина за предоставление доступа к сети местной телефонной связи оператором связи взимается плата в размере месячной абонентской платы, установленной для его абонентов, использующих абонентскую систему оплаты услуг местной телефонной связи.

А ведь до 1 января 2006 г. перерегистрация телефона на другое лицо стоила далеко не месячную абонентскую плату, а довольно существенные суммы.

Как же учитывать такие расходы? Обратимся сначала к арбитражной практике.

Таблица

Арбитражная практика
по расходам на установку телефона

Наименование ФАС, реквизиты дела	Вывод суда
1	2
ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 28.01.2002 N A05-828/01-58/22	Затраты по установке телефонов в организациях носят долгосрочный характер, поскольку в этом случае приобретается право пользования. Указанные затраты относятся к нематериальным активам
ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 28.02.2000 N 5041	Из документов, разъясняющих положения по бухгалтерскому учету, следует, что расходы по установке телефона рекомендуется учитывать на счете бухгалтерского учета 04 "Нематериальные активы" и в зависимости от срока предоставленного права пользования списывать на себестоимость продукции через амортизационные отчисления в соответствии с требованиями п. п. 55 - 57 Положения по бухгалтерскому учету
ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 09.12.1997 N A56-11830/97	Затраты по установке телефонов (радиотелефонов и т.д.) в организациях носят долгосрочный характер (приобретается право пользования), подлежат отражению в бухгалтерском учете как капитальные затраты (без учета стоимости аппарата). Указанные затраты относятся к нематериальным активам
ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 17.11.2004 N Ф04-8149/2004(6311-A46-15)	Пункт 6 ПБУ 6/01 конкретизирует, что единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Судом при рассмотрении дела установлено, что в данном случае заявитель не получил в собственность никакого материального объекта, в связи с чем квалификация налоговым органом понесенных предприятием расходов как приобретение основного средства обоснованно признана судом неправомерной

<p>ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 02.09.2002 N Ф04/3164-1154/А45-2002</p>	<p>В соответствии с Правилами оказания услуг телефонной связи, предоставление доступа к телефонной сети относится к основным услугам телефонной связи. То обстоятельство, что абонент имеет доступ к телефонной сети, не наделяет его правом собственности на телефонную сеть. Суд первой инстанции, в полном объеме исследовав вопрос о расходах, связанных с предоставлением доступа к телефонной сети в 1998 г. и переоформлением договора с НГТС в 2000 г., указал, что стоимость услуг по предоставлению доступа к телефонной сети не может быть учтена в качестве какого-либо имущества организации. В соответствии с ч. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99, утв. Приказом Минфина России N 33н от 06.05.1999) подлежит учету как расходы по услугам. Кассационная инстанция считает данный вывод правомерным</p>
<p>ФАС Поволжского округа в Постановлении от 07.06.2001 N А55-15167/00-30</p>	<p>Судом на основании надлежащего анализа условий договора и правомерного применения п. 55 Положения по ведению бухгалтерского учета сделан вывод о том, что затраты истца по получению доступа к телефонной сети не являются долгосрочными вложениями и не могут учитываться в составе НМА</p>
<p>ФАС Поволжского округа в Постановлении от 31.10.2000 N А12-5507/00-С25</p>	<p>Установка телефона не может быть отнесена к капитальным вложениям, поскольку ответчик оплатил услуги организации связи по установке телефона, а не производил сам соответствующие работы</p>
<p>ФАС Поволжского округа в Постановлении от 26.10.2000 N А12-5963/00-21</p>	<p>Затраты по установке телефонов, не превышающие лимит отнесения предметов к средствам в обороте, учитываются как текущие затраты. Комментарий: На тот момент описанный подход применялся к основным средствам или малоценным или быстро изнашивающимся предметам, но не к нематериальным активам</p>

<p>ФАС Поволжского округа в Постановлении от 23.09.2004 N A12-702/04-C25</p>	<p>Обоснованность вывода арбитражного суда о правомерности включения истцом в состав затрат расходов по установке телефона на сумму 9000 руб. подтверждается имеющимися в деле документами (счета-фактуры, акт выполненных работ), из которых видно, что указанные затраты не носят капитального характера и не являются расходами будущих периодов. Доначисление налога на прибыль было произведено лишь в связи с непредставлением акта выполненных работ, который налоговым органом не затребовался, но был представлен суду</p>
<p>ФАС Поволжского округа в Постановлении от 20.05.2003 N A55-18968/02-6</p>	<p>В данном случае имело место лишь выполнение услуг по предоставлению срочного доступа к телефонной сети, заключавшихся в подключении ООО как нового абонента ГТС к уже проведенным линиям коммуникаций связи: перекроссировка в распределительном шкафу и на кроссе ГТС, контрольный набор номера, то есть работы, выполненные ГТС, не имели материального выражения. В соответствии с указанными обстоятельствами ООО были оказаны услуги связи без проведения работ капитального характера</p>
<p>ФАС Дальневосточного округа в Постановлении от 28.06.2000 N Ф03-A59/00-2/981</p>	<p>Затраты по установке телефонов (без стоимости телефонных аппаратов) носят долгосрочный характер и, учитывая это, подлежат отражению в бухгалтерском учете как капитальные вложения, производимые за счет собственных источников (при превышении лимита отнесения предметов к средствам в обороте), или подлежат отнесению на издержки производства и обращения (при непревышении лимита отнесения предметов к средствам в обороте) как текущие затраты. Комментарий: На тот момент описанный подход применялся к основным средствам или малоценным или изнашивающимся предметам, но не к нематериальным активам</p>

<p>ФАС Московского округа в Постановлении от 05.11.2002 N КА-А40/7436-02</p>	<p>В соответствии с Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденного Постановлением Правительства N 552 от 05.08.1992, в состав затрат включается оплата услуг связи (в настоящее время указанное Положение является недействующим). Таким образом, налогоплательщик правомерно включил расходы на установку телефонов и доступ к телекоммуникациям в себестоимость продукции (работ, услуг)</p>
<p>ФАС Московского округа в Постановлении от 03.04.2000 N КА-А40/1079-00</p>	<p>В соответствии с Правилами оказания услуг телефонной связи предоставление доступа к телефонной сети является одним из основных видов услуг телефонной связи. Поэтому учет затрат по установке телефонов как носящих долгосрочный (капитальный) характер будет не обоснованным</p>
<p>ФАС Уральского округа в Постановлении от 25.12.2001 N Ф09-3209/01-АК</p>	<p>Затраты по установке телефонов (без стоимости телефонных аппаратов) носят долгосрочный характер и, учитывая это, подлежат отражению в бухгалтерском учете как капитальные вложения, производимые за счет собственных источников (при превышении лимита отнесения предметов к средствам в обороте), или подлежат отнесению на издержки производства и обращения (при непревышении лимита отнесения предметов к средствам в обороте) как текущие затраты. Комментарий: На тот момент описанный подход применялся к основным средствам или малоценным или изнашивающимся предметам, но не к нематериальным активам</p>
<p>ФАС Уральского округа в Постановлении от 11.06.1999 N Ф09-403/99-АК</p>	<p>Затраты по установке телефонов носят долгосрочный характер и отражаются в бухгалтерском учете как капитальные затраты, с дальнейшим списанием их по мере начисления износа</p>
<p>ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 14.10.2003 N А58-554/03-Ф02-3357/03-С1</p>	<p>Указанные затраты в соответствии с п. 55 Положения о бухгалтерском учете относятся к нематериальным активам, используемым в хозяйственной деятельности в течение периода, превышающего</p>

	12 месяцев
ФАС Центрального округа в Постановлении от 18.11.2004 N А35-797/03-С23	В соответствии со ст. 2 Федерального закона от 07.07.2003 N 45-ФЗ "О связи" и Правилами оказания услуг телефонной связи предоставление доступа к телефонной сети является одним из основных видов услуг телефонной связи, в связи с чем в соответствии со ст. 2 Закона РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций", Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) стоимость работ по установке трех телефонов правомерно отнесена обществом на себестоимость продукции. Комментарий: В настоящее время Закон РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций", а также указанное Положение не действуют
ФАС Центрального округа в Постановлении от 15 января 2004 г. N А68-АП-231/13-02	Согласно п. 55 Положения по ведению бухгалтерского учета перечень прав, относящихся к нематериальным активам, не является исчерпывающим, но при этом нематериальные активы должны использоваться в хозяйственной деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев, и приносить доход. Указанные затраты, исходя из содержания данного пункта, относятся к нематериальным активам

Как мы видим, суды делают достаточно более чем противоречивые выводы относительно расходов на установку телефонов. Впрочем, все перечисленные судебные решения вынесены или до вступления в силу ПБУ 14/2000 или рассматривают период до 1 января 2001 г., то есть до вступления в силу ПБУ 14/2000.

В настоящее время затраты по установке телефонов не могут учитываться в составе НМА. Одним из обязательных атрибутов НМА является наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.), а сами объекты не должны иметь материально-вещественной (физической) структуры, однако их неотъемлемым свойством должно являться то, что они могут быть идентифицированы среди другого имущества.

Затраты по установке телефонов не являются результатами интеллектуальной деятельности и зачастую могут иметь материально-вещественную (физическую) структуру (линии коммуникаций, распределительные шкафы и т.п.). Поэтому затраты по установке телефонов не будут представлять собой нематериальные активы.

Таким образом, если организация учитывает затраты по установке телефонов в составе НМА, ей необходимо сделать в учете исправления.

Пример. Организация ошибочно учитывает затраты по установке телефонов на счете 04 "Нематериальные активы". Первоначальная стоимость актива составляет 9000 руб. Накопленная на счете 05 "Амортизация НМА" амортизация составляет 4500 руб.

1. Если затраты по установке телефона представляли собой капитальные вложения - прокладка кабеля, установка розеток, распределительных шкафов и т.п., то подобные активы целесообразно учитывать в составе основных средств. Должны быть сделаны следующие проводки:

Дебет 01 Кредит 04

- 9000 руб. - переведены в состав основных средств затраты капитального характера по установке телефонов;

Дебет 05 Кредит 02

- 4500 руб. - амортизация нематериального актива (затрат на установку телефона) переведена в состав амортизации основных средств;

2. Если затраты по установке телефона не представляют собой капитальные вложения, то подобные активы необходимо или единовременно включить в расходы организации, или, если есть желание подстраховаться, то в состав расходов будущих периодов для списания не единовременно, а в течение определенного срока, установленного приказом об учетной политике для расходов будущих периодов:

Дебет 05 Кредит 04

- 4500 руб. - списана накопленная амортизация по затратам по установке телефонов;

Дебет 26 Кредит 04

- 4500 руб. - остаточная стоимость затрат по установке телефонов списана на расходы предприятия;

или

Дебет 97 Кредит 04

- 4500 руб. - остаточная стоимость затрат по установке телефонов переведена в состав расходов будущих периодов.

1.2.4. Лицензии

До 1 января 2001 г. в составе НМА учитывались и лицензии. В настоящее время такой методологический подход необоснован и поэтому не применяется.

Лицензия не является исключительным правом, а следовательно, не является и нематериальным активом.

Именные лицензии, то есть лицензии, выданные на конкретного работника организации, в любом случае не относятся к финансово-хозяйственной деятельности самой организации. Именно так обоснованно разъясняют арбитражные суды.

ФАС Центрального округа в Постановлении от 31 июля 2001 г. N А48-3671/00-17к, рассматривая вывод налогового органа о завышении плательщиком себестоимости за счет отнесения на издержки суммы износа лицензии на частную охранную деятельность одного из работников предприятия, указал, что, поскольку право на занятие частной охранной деятельностью принадлежит гражданину, а не юридическому лицу, начисление износа на нематериальный актив и включение суммы износа в состав затрат при формировании себестоимости неправомерно.

ФАС Уральского округа в Постановлении от 13 сентября 2000 г. N Ф09-1031/2000-АК определил, что именные лицензии сотрудников не принадлежат предприятию, следовательно, арбитражный суд сделал правомерный вывод об отсутствии оснований для включения в себестоимость продукции (работ, услуг) амортизационных отчислений по именным лицензиям сотрудников.

В случае ошибочного учета лицензий в составе НМА необходимо сделать исправительные проводки.

Пример. Организация ошибочно учитывает лицензию на право ведения строительной деятельности на счете 04 "Нематериальные активы". Первоначальная стоимость актива составляет 15 000 руб. Накопленная на счете 05 "Амортизация НМА" амортизация составляет 10 000 руб.

Должны быть сделаны следующие проводки:

Дебет 05 Кредит 04

- 10 000 руб. - списана накопленная амортизация по лицензии;

Дебет 97 Кредит 04

- 5000 руб. - остаточная стоимость лицензии списана на расходы предприятия.

Данная сумма будет списываться в учете в течение оставшегося срока действия лицензии проводкой Д 26 К 97.

1.2.5. Членство в ассоциациях, палатах

До вступления в силу ПБУ 14/2000 суды принимали решения, что членство в какой-либо ассоциации, палате, связанное с основной целью деятельности предприятия, может являться нематериальным активом с включением сумм амортизационных отчислений в себестоимость.

Например, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 15 мая 2000 г. N А56-26483/99 рассматривал обоснованность отражения расходов по членству аудиторской фирмы в Аудиторской палате.

Суд обратил внимание, что в Положении о бухгалтерском учете перечислены права, которые относятся к нематериальным активам, приносящим доход. Членство в Аудиторской палате в этот перечень не входит. Однако указанный перечень является открытым.

Получение прибыли обществом является основной целью его деятельности, закрепленной в Уставе. Членство в Аудиторской палате дает обществу выгоду в виде права на использование сведений, методик Аудиторской палаты, повышает рейтинг, деловую репутацию общества, а следовательно, используется в процессе осуществления уставной деятельности для получения прибыли. Поэтому суд посчитал, что членство в Аудиторской палате должно быть отнесено к нематериальным активам.

В настоящее время для осуществления учета подобных расходов в составе НМА нет никаких оснований. Да, п. 55 Положения по бухгалтерскому учету, как уже указывалось, является действующим, но не может противоречить нормам ПБУ 14/2000. А ПБУ 14/2000 однозначно говорит, что в составе НМА должны учитываться исключительные права на актив. Членство в какой-либо ассоциации не является исключительным правом. Поэтому подобные расходы нельзя учитывать в составе НМА.

1.2.6. Право на заключение аренды земельных участков, занятия нежилых помещений

В составе НМА ранее и до сих пор зачастую учитывают права на заключение аренды земельных участков и права занятия нежилых помещений.

До определенного периода такая методология учета была вполне обоснованной. Так, ФАС Московского округа в Постановлении от 21 января 2002 г. N КА-А40/8120-01 признал обоснованным включения в состав НМА прав пользования земельным участком.

ФАС Московского округа в Постановлении от 27 февраля 2001 г. N КА-А40/617-01 указал, что в соответствии с действующим порядком, установленным Положением о бухгалтерском учете, приобретение права пользования земельными участками или другими объектами природопользования отражается в бухгалтерском учете как нематериальный актив.

Однако ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 14 октября 2004 г. N А33-786/04-СЗ-Ф02-4178/04-С1 относительно права занятия нежилого помещения пришел к выводу, что принятое обществом в качестве дополнительного взноса в уставный капитал безусловное право использовать и занимать нежилые помещения без арендной платы не может быть отнесено к нематериальным активам. Перечень НМА определен Положением о бухгалтерском учете. Безусловное право аренды в данный перечень не входит.

Уже позже Минфин России в Письме от 14 января 2003 г. N 04-02-06/1/179 относительно методологии учета таких расходов до 1 января 2002 г. и после (в связи со вступлением в силу гл. 25 НК РФ) разъяснил, что в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета уже начиная с 1 января 1999 г. право на заключение договора аренды земельного участка в состав НМА не включается. Кроме того, аналогичная норма нашла отражение в ПБУ 14/2000. В целях налогового учета такие расходы, будучи обоснованными и документально подтвержденными, принимаются при расчете налога на прибыль.

Но и после 1999 г., и даже в 2001 г. арбитражные суды приходили к выводу, что право на заключение договора аренды является нематериальным активом.

Так, ФАС Московского округа в Постановлении от 10 февраля 2003 г. N КА-А40/91-03, рассмотрев ситуацию, когда налогоплательщик по договору от 17 апреля 2001 г. N 4/1 переуступки права аренды на земельный участок, на котором находятся принадлежащие ему торговые павильоны, необходимые для осуществления его производственной деятельности, приобрел право на аренду этого участка. Выкуп права аренды участка произведен по рыночной стоимости на основании заключенного с Москомземом договора от 29 апреля 1998 г. N М-04-502625 (т. 1, л. д. 27 - 33). За переуступку этого права Общество оплатило 156 870 руб. Данные затраты налогоплательщик отнес на себестоимость продукции. Факт оплаты переуступленного права аренды налоговым органом не оспаривается. Поэтому суд сделал вывод, что довод Инспекции о том, что оплата по переуступке права аренды неправомерно отнесена налогоплательщиком на себестоимость продукции, несостоятелен. Кроме того, суд определил, что право на сделки с арендными правами относится к нематериальным активам.

А вот Президиум ВАС еще в Постановлении от 19 января 1999 г. N 5523/98 посчитал, что согласно п. 41 Положения о бухгалтерском учете земля относится к основным средствам. Следовательно, в случае, если земельный участок, находящийся во временном пользовании, используется для осуществления предпринимательской деятельности, платежи, которые по своей природе являются арендной платой, и другие платежи, связанные с эксплуатацией этого участка (в т.ч. и право пользования земельными участками), подлежат отнесению на себестоимость.

Таким образом, обобщая все эти противоречивые судебные решения, можно смело и однозначно говорить, что права на заключение договора аренды, права на занятие помещений на настоящий момент не относятся к нематериальным активам. Данные права аренды не являются результатами интеллектуальной деятельности и не подлежат учету в составе НМА.

1.2.7. Дебиторская задолженность

Всем хорошо известно, что дебиторская задолженность не является нематериальным активом. Не возникало по этому поводу и судебных разбирательств. Тем не менее, суд (ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 01.03.2005 N Ф04-774/2005(8857-А03-13)), применил следующую некорректную формулировку: "...и наложен арест на эту же сумму на имущество ответчика (за исключением денежных средств), в том числе и на его нематериальные активы в виде дебиторской задолженности".

Поэтому хотелось бы обратить внимание, что примененная фраза по даже вполне отвлеченному от темы НМА делу, является сугубо некорректной и не должна приниматься во внимание в качестве какого-либо примера.

ГЛАВА 2. ПОСТУПЛЕНИЕ НМА

Нематериальные активы могут поступать в организацию различными способами. В том числе они могут быть:

- созданы на предприятии;
- получены в качестве вклада в уставный капитал;
- получены безвозмездно;
- приобретены за плату;
- получены при приобретении предприятия как имущественного комплекса.

Способ получения нематериального актива важен для его правильного отражения в бухгалтерском учете организации, так как ПБУ 14/2000 установлены различные способы определения первоначальной стоимости поступающих НМА.

Далее в этой книге будут подробно рассмотрены методы оценки и отражения НМА в зависимости от способа их получения. Однако вне зависимости от того, каким образом данный объект попал на предприятие, существует общий порядок отражения в учете поступления и постановки на учет НМА.

Планом счетов и Инструкцией по его применению (далее - План счетов), утвержденными Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н, предусмотрено, что для обобщения информации о затратах организации по приобретению объектов, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве НМА, предназначен счет 08 "Вложения во внеоборотные активы".

К этому счету может быть открыт субсчет "Приобретение НМА".

Приобретение и постановка на учет НМА отражаются в учете организации следующим образом:

Дебет 08 субсчет "Приобретение НМА" Кредит 60

- приобретены за плату нематериальные активы.

Для учета же непосредственно НМА используется счет 04, имеющий одноименное название "Нематериальные активы".

На основе Плана счетов организация утверждает рабочий план счетов бухгалтерского учета. Рабочий план содержит полный перечень синтетических и аналитических счетов (включая субсчета), необходимых для ведения бухгалтерского учета, в котором в том числе оговаривается, на каких субсчетах будут учитываться поступающие объекты НМА.

Рабочий план счетов разрабатывается организацией с учетом специфики ее деятельности и утверждается приказом об учетной политике.

Пример. ООО "ИнтелКомплект" и ООО "ИнтеллектСервис" имеют в собственности различные виды НМА. Для ведения по ним надлежащего аналитического учета к счету 04 "Нематериальные активы" на предприятиях открыт ряд субсчетов, что и оговорено в рабочем плане счетов, утвержденном приказом об учетной политике каждого предприятия.

Выписка из плана счетов бухгалтерского учета
финансово-хозяйственной деятельности
ООО "ИнтелКомплект" на 2006 год

Раздел I. Внеоборотные активы

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
...
Нематериальные активы	04	1. Нематериальные активы со сроком полезного использования до 3-х лет 2. Нематериальные активы со сроком полезного использования свыше 3-х до 10 лет 3. Нематериальные активы со сроком полезного использования свыше 10 лет

Выписка из плана счетов бухгалтерского учета
финансово-хозяйственной деятельности
ООО "ИнтеллектСервис" на 2006 год

Раздел I. Внеоборотные активы

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
...
Нематериальные активы	04	1. Авторские права 2. Топологии интегральных микросхем 3. Товарные знаки 4. Изобретения

Сформированная первоначальная стоимость объектов НМА, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счета 04 "Нематериальные активы".

Дебет 04 Кредит 08 субсчет "Приобретение НМА"

- введен в эксплуатацию приобретенный нематериальный актив.

И еще раз подчеркнем, что, по нашему мнению, исключительные права на произведение должны быть учтены в составе НМА на счете 04 "Нематериальные активы".

Зачастую может получиться так, что стоимость актива на счете 04 "Нематериальные активы" сформирована, а в последующем еще возникают расходы по данному активу, которые можно классифицировать как расходы, связанные с приобретением активов.

Например, в учете предприятия числится нематериальный актив, который используется в производственной деятельности и амортизируется по правилам бухгалтерского учета. В какой-то момент предприятие производит его международную регистрацию.

В некоторых случаях представители налоговых органов в такой ситуации считают, что списать такие расходы единовременно нельзя, и более того, такие расходы формируют стоимость нематериального актива.

Однако с этим трудно согласиться. В бухгалтерском учете, да и в налоговом тоже, первоначальная стоимость активов не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ. Следовательно, предложенный подход не находит нормативного подтверждения.

Описанная ситуация стала предметом судебного разбирательства ФАС Волго-Вятского округа (Постановление от 26.11.2004 N A11-3274/2004-K2-E-2706).

Суд указал, что довод инспекции о том, что указанный платеж составляет стоимость нематериального актива (которая не подлежит единовременному включению в состав расходов) и должен учитываться в уменьшении налоговой базы в течение срока использования товарного знака в производстве, нельзя считать состоятельным, поскольку платеж за продление срока

действия регистрации товарного знака не относится в силу ст. 256 НК РФ к амортизационному имуществу.

В то же время суд указал, что в соответствии с пп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности). Из содержания названных норм следует, что пошлина за продление срока действия регистрации товарного знака является периодическим платежом (один раз в десять лет) и его продление - необходимое условие для правовой охраны товарного знака и последующей реализации права использования товарного знака. При таких обстоятельствах суд сделал вывод о том, что общество правомерно внесло пошлину в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

А в Письме УМНС по г. Москве от 17 июня 2003 г. N 26-12/32450 высказано обратное мнение. В Письме говорится, что расходы, понесенные налогоплательщиком в виде фиксированного разового платежа за пролонгирование лицензионного договора, следует учитывать для целей налогообложения прибыли равномерно в течение срока, на который продлено действие данного договора.

Некоторые специалисты, приходя на помощь налогоплательщикам, рекомендуют следующий подход. При истечении срока полезного использования актив списывается, а затем вновь принимается к учету как новый нематериальный актив. В этом случае первоначальная стоимость нового актива складывается из всех расходов, понесенных организацией при продлении срока действия исключительных прав. А срок полезного использования нового актива определяется исходя из того срока, на который продлено действие прав.

Возможно пойти и по такому пути, хотя, на наш взгляд, при данной методологии не учитывается тот факт, что "старый" нематериальный актив собственно не заканчивает свою "деятельность" и что "нового" нематериального актива не возникает. Просто продолжает функционировать продленный "старый" актив. Поэтому и списывать его с учета необоснованно. Кроме того, рассмотренный пример арбитражной практики обоснованно указал на то, что платеж за продление срока действия регистрации товарного знака не относится в силу ст. 256 НК РФ к амортизируемому имуществу. А значит, возникнут проблемы с налоговыми амортизационными отчислениями.

Возникает вопрос относительно порядка отражения подобных расходов. На помощь приходит Письмо Минфина России от 29 марта 2005 г. N 07-05-06/91 "О бухгалтерском учете НМА".

В Письме обращается внимание, что стоимость НМА, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ. Исходя из Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99), утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н, расходы организации, связанные с международной регистрацией знаков, применяемых для товаров или услуг, следует рассматривать в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Пример. ООО "Герой" имеет исключительное право на зарегистрированный товарный знак, числящийся на счете 04 "Нематериальные активы" по первоначальной стоимости 72 000 руб., остаточной стоимости 12 000 руб.

Руководством предприятия принято решение произвести международную регистрацию знака, расходы на которую составят 98 342 руб.

Эти расходы для целей бухгалтерского и налогового учета были отражены:

Дебет 26 Кредит 60

- 98 342 руб. - отражены в составе расходов по обычным видам деятельности расходы на международную регистрацию знака.

Говоря о способах поступления НМА на предприятие нельзя не сказать о таком "стареньком, неприметном" Законе о конкуренции. Мы о нем уже упоминали на страницах данной книги, правда, в другом контексте.

Многие руководители и бухгалтеры предприятий даже не догадываются о его существовании, еще большее число слышали о нем и не более. Между тем невыполнение требований данного Закона может серьезно нарушить созданные планы.

Но начнем по порядку.

Статья 18 Закона о конкуренции определяет нормы государственного контроля за соблюдением антимонопольного законодательства при приобретении акций (долей) в уставном капитале коммерческих организаций и иных случаях.

В п. 1 указанной статьи содержится требование о получении предварительного согласия антимонопольного органа на основании ходатайства юридического или физического лица при

получении в собственность, пользование или владение одним хозяйствующим субъектом (группой лиц) основных производственных средств или НМА другого хозяйствующего субъекта, если балансовая стоимость имущества, составляющего предмет сделки (взаимосвязанных сделок), превышает 10 процентов балансовой стоимости основных производственных средств и НМА хозяйствующего субъекта, отчуждающего или передающего имущество.

То есть, к примеру, при создании коммерческой организации один из учредителей вносит в порядке оплаты своей доли в уставном капитале собственные нематериальные активы, составляющие более 10% от балансовой стоимости его основных производственных средств и НМА.

Данная сделка, по мнению на тот момент еще Государственного антимонопольного комитета (Письмо от 11 декабря 1997 г. N НФ/5514), подпадает под действие п. 1 ст. 18 Закона о конкуренции, то есть вновь созданная коммерческая организация должна обращаться в антимонопольные органы с соответствующим ходатайством при условии соблюдения требований п. 2 ст. 18 Закона.

Следует учесть, что на текущий момент Министерство РФ по антимонопольной политике и поддержке предпринимательства, пришедшее на смену ГАКа РФ, также упразднено Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. N 314. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 7 апреля 2004 г. N 189 функции по соответствующему надзору и контролю осуществляет Федеральная антимонопольная служба, которой были переданы территориальные органы упраздненного МАП России.

Заметим, что у арбитражных судов нет единодушного мнения по данному вопросу:

Наименование ФАС, реквизиты дела	Обстоятельства дела/Доводы предприятия/Вывод суда
1	2

ФАС Центрального округа в
Постановлении от 17.06.2003
N А14-9846/02/306/1

Обстоятельства дела: ООО было привлечено к административной ответственности, предусмотренной ст. 19.8 КоАП РФ в виде штрафа в сумме 70 000 руб. за нарушение требований п. 1 ст. 18 Закона о конкуренции, выразившееся в совершении сделки без предварительного обращения в антимонопольные органы с ходатайством о ее совершении. Основанием для наложения указанного административного взыскания явилось внесение без предварительного согласия антимонопольного органа в ООО одним из его учредителей, а, именно, акционерным обществом "Острогожский элеватор" в оплату своей доли (99% уставного капитала), основных производственных средств на сумму 50 406 714 руб., которые составили более 10% от балансовой стоимости активов данного учредителя.

Выводы суда: Указание о распространении данной нормы на все случаи приобретения хозяйствующим субъектом в собственность или пользование имущества, включая случаи создания общества, в Законе о конкуренции отсутствует. Более того, на случаи создания новой организации распространяется отдельная специальная норма п. 4 ст. 17 Закона о конкуренции, предусматривающая обязанность учредителей уведомлять антимонопольные органы о создании такой организации в 15-дневный срок со дня ее государственной регистрации, которая и подлежит применению в рассматриваемом случае. Наличие в законодательстве специальной нормы требует именно ее применения к рассматриваемым правоотношениям. Судом первой и апелляционной инстанций не были учтены доводы заявителя относительно того, что ООО в момент передачи имущества в уставный капитал не было хозяйствующим субъектом, так как не было создано. Согласно ст. 4 Закона о конкуренции под "хозяйствующими субъектами" понимаются коммерческие и некоммерческие организации, то есть юридические лица, а также индивидуальные предприниматели. В

	<p>соответствии со ст. 51 Гражданского кодекса РФ юридическое лицо считается таковым, то есть считается созданным с момента его государственной регистрации в Едином государственном реестре юридических лиц, в связи с чем ООО не могло обратиться в антимонопольный орган за получением предварительного соглашения. Поскольку о создании коммерческой организации МАП России должен быть уведомлен заявлением учредителей (одного из учредителей), то в действиях ООО отсутствует состав административного правонарушения, предусмотренного ст. 19.8 Кодекса РФ об административных правонарушениях</p>
<p>ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 01.09.2003 N Ф04/4473-1276/A46-2003</p>	<p>Выводы суда: В связи с тем, что имущество, стоимость которого превышает 10 процентов балансовой стоимости основных средств хозяйствующего субъекта, получено истцом в виде учредительного взноса, у истца отсутствовала обязанность по обращению в антимонопольный орган с ходатайством, поскольку сделка по передаче имущества заключена при учреждении общества при подписании учредительного договора</p>

<p>ФАС Московского округа в Постановлении от 25.06.2001 N КА-А40/3073-01</p>	<p>Обстоятельства дела: ООО "ППК "Медная фольга" приобрело на основании учредительного договора от 01.06.2000 имущество стоимостью 80 685 785 руб., что составило 35,4% стоимости основных средств и НМА его учредителя ОАО "Мосэлектрофольга". При этом ходатайство о даче предварительного согласия в ТУ ММО МАП России истец не направлял, чем нарушил требования закона. ООО "ППК "Медная фольга" привлечено к административной ответственности в виде взыскания штрафа в размере 20 872 руб. 50 коп. за нарушение п. 1 ст. 18 Закона о конкуренции. Выводы суда: Довод заявителя о том, что п. 1 ст. 18 Закона о конкуренции не может быть применен к отношениям с участием лица, не обладающего правоспособностью, поскольку ООО "ППК "Медная фольга" до государственной регистрации (01.06.2000) не имело возможности предварительно получить соглашение антимонопольного органа, является несостоятельным, поскольку в силу вышеназванной нормы закона предварительное соглашение МАП России требуется во всех случаях приобретения хозяйствующим субъектом в собственность или пользование основных производственных средств, составляющих более 10% балансовой стоимости другого хозяйствующего субъекта, в том числе и при создании общества</p>
<p>ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 29.06.2004 N А56-972/04</p>	<p>Обстоятельства дела: Общество учреждено решением совета директоров ОАО "Фирма Бумага" (далее - учредитель) от 03.06.2003. Уставный капитал оплачен основными производственными средствами учредителя балансовой стоимостью 6 817 232,15 руб., что составляет 33,26 процента от балансовой стоимости основных производственных средств и НМА учредителя. Балансовая стоимость активов учредителя составляет 41 674 425 руб. С ходатайством о даче предварительного согласия на приобретение основных средств учредителя общество в антимонопольный орган не обращалось. Выводы суда: Учитывая приведенные</p>

	<p>нормативные положения, кассационная инстанция считает, что с момента государственной регистрации у общества возникла обязанность обратиться в антимонопольный орган с ходатайством о даче согласия на приобретение основных производственных средств учредителя, которую заявитель не исполнил, а следовательно, он правомерно привлечен ТУ МАП к административной ответственности</p>
--	---

В соответствии с п. 9 Закона о конкуренции сделки, совершенные в нарушение порядка, установленного ст. 18 данного Закона, приводящие к ограничению конкуренции, в том числе в результате возникновения или усиления доминирования, могут быть признаны недействительными в судебном порядке по иску антимонопольного органа. Неисполнение решений и предписаний антимонопольного органа, вынесенных в соответствии с п. п. 5 и 7 ст. 18 Закона о конкуренции, является основанием для признания соответствующей сделки недействительной по иску антимонопольного органа.

МАП России был даже выпущен соответствующий Приказ от 13 августа 1999 г. N 276 "Об утверждении Положения о порядке представления антимонопольным органам ходатайств и уведомлений в соответствии с требованиями статей 17 и 18 Закона РФ "О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках".

В соответствии с п. 4.3 данного Приказа ходатайство (уведомление) о совершении сделок юридическими и/или физическими лицами, а также уведомление об участии физического лица в исполнительных органах, советах директоров (наблюдательных советах) двух и более хозяйствующих субъектов подается в антимонопольные органы лицом, приобретающим акции (доли), основные производственные средства или нематериальные активы или права, позволяющие определять условия ведения хозяйствующим субъектом его предпринимательской деятельности, или лицом, участвующим в исполнительных органах, советах директоров (наблюдательных советах). Если стороной сделки, получающей основные производственные средства или нематериальные активы одного хозяйствующего субъекта, выступают несколько лиц - участников группы лиц, то ходатайство или уведомление подается совместно этими лицами либо одним из них по поручению всех получателей.

В то же время нужно учитывать, что не все нормы указанного Положения основаны на законе.

Например, п. 3.1.2 данного Положения требует получения предварительного согласия антимонопольного органа при приобретении в собственность или пользование (в том числе на основании договоров купли-продажи аренды, лизинга и др.) основных производственных средств или НМА, если хозяйствующий субъект, являющийся участником группы лиц, или несколько лиц - участников одной группы лиц намереваются получить более 10 процентов балансовой стоимости основных производственных средств и НМА другого хозяйствующего субъекта (в том числе в совокупности с имеющимися).

Именно такую ситуацию рассмотрел ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении арбитражного суда кассационной инстанции от 2 сентября 2002 г. N A11-2624/2002-K2-1099 и дал свою оценку такому подходу.

ООО заключило договоры аренды с ООО "Владимирский торговый дом "Ресурс МРГ", по которым последнее передало истцу в пользование имущество общей балансовой стоимостью 4 432 500 руб., что составляет 58,8 процента от балансовой стоимости всех основных производственных средств арендодателя. Так как истец перед заключением указанных сделок не обращался в Управление за получением согласия, ответчик Определением от 11 апреля 2002 г. возбудил дело N 62/02 о нарушении антимонопольного законодательства по признакам правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 18 Закона о конкуренции. Постановлением от 7 мая

2002 г. по данному делу на истца наложен штраф в сумме 50 размеров минимальной оплаты труда.

Арбитражный суд Владимирской области руководствовался п. 1 ст. 18 Закона о конкуренции. Суд исходил из того, что ни по одной из заключенных истцом сделок балансовая стоимость имущества, составляющего предмет сделки, не превышала 10 процентов балансовой стоимости основных производственных средств и НМА арендодателя. При этом Положение, утвержденное Приказом Министерства РФ по антимонопольной политике и поддержке предпринимательства от 13 августа 1999 г. N 276, предписывающее оценивать сделки в их совокупности, не принято судом во внимание как противоречащее Закону о конкуренции.

Из буквального толкования данной нормы следует, что подлежит контролю со стороны федерального антимонопольного органа получение в пользование или собственность одним лицом имущества другого лица при условии, если предметом конкретной сделки будет являться передаваемое имущество балансовой стоимостью более 10 процентов балансовой стоимости основных производственных средств и НМА передающего хозяйствующего субъекта. Однако п. 3.1.2 Положения о порядке представления антимонопольным органом ходатайств и уведомлений в соответствии с требованиями ст. ст. 17 и 18 Закона о конкуренции, утвержденного Приказом Министерства Российской Федерации по антимонопольной политике и поддержке предпринимательства от 13 августа 1999 г. N 276, предусмотрено, что предварительное согласие на осуществление сделок, указанных в п. 1 ст. 18 Закона, требуется при получении в собственность или пользование (в том числе на основании договоров купли-продажи, аренды, лизинга и др.) основных производственных средств или НМА, если хозяйствующий субъект намеревается получить более 10 процентов балансовой стоимости основных производственных средств и НМА другого хозяйствующего субъекта (в том числе по совокупности с имеющимися).

В силу ч. 2 ст. 13 Арбитражного процессуального кодекса РФ арбитражный суд, установив при рассмотрении дела несоответствие нормативного правового акта иному имеющему большую юридическую силу нормативному правовому акту, в том числе издание его с превышением полномочий, принимает судебный акт в соответствии с нормативным правовым актом, имеющим большую юридическую силу. Ни по одной из совершенных истцом сделок стоимость полученного имущества не превышает 10 процентов балансовой стоимости основных производственных средств и НМА арендодателя, следовательно, на их совершение не требуется согласие антимонопольного органа. Кассационная жалоба Владимирского территориального управления Министерства РФ по антимонопольной политике и поддержке предпринимательства оставлена без удовлетворения.

Впрочем, на практике в большинстве случаев игнорируются не только незаконные требования антимонопольного органа, но и вполне законные. А зря. Ведь в соответствии со ст. 19.8 КоАП РФ непредставление ходатайств и уведомлений (заявлений) в федеральный антимонопольный орган, его территориальный орган или органы регулирования естественных монополий, если представление таких ходатайств и уведомлений (заявлений) является обязательным в соответствии с антимонопольным законодательством РФ, законодательством РФ о естественных монополиях, представление ходатайств и уведомлений (заявлений), содержащих заведомо недостоверные сведения, а равно нарушение установленных антимонопольным законодательством РФ, законодательством РФ о естественных монополиях порядка и сроков подачи ходатайств и уведомлений (заявлений) - влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от пятнадцати до двадцати пяти минимальных размеров оплаты труда; на должностных лиц - от тридцати до пятидесяти минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц - от одной тысячи до пяти тысяч минимальных размеров оплаты труда.

Непредставление в федеральный антимонопольный орган, его территориальный орган или органы регулирования естественных монополий сведений (информации), если представление таких сведений (информации) является обязательным в соответствии с антимонопольным законодательством РФ, законодательством РФ о естественных монополиях, либо представление заведомо недостоверных сведений, за исключением случаев, предусмотренных выше, - влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от десяти до пятнадцати минимальных размеров оплаты труда; на должностных лиц - от двадцати до тридцати минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц - от пятисот до одной тысячи минимальных размеров оплаты труда.

Имеется и соответствующая арбитражная практика.

Таблица

Наименование ФАС, реквизиты дела	Обстоятельства дела/Доводы предприятия/Вывод суда
1	2

<p>ФАС Дальневосточного округа в Постановлении от 29.11.2000 N Ф03-А16/00-2/2115</p>	<p>Обстоятельства дела: ЗАО "Восток-Холдинг" было привлечено к административной ответственности в сумме 12 523 руб. за нарушение требований п. 1 ст. 18 Закона о конкуренции, выразившееся в совершении сделки без предварительного обращения в антимонопольные органы с ходатайством о ее совершении. Основанием для наложения указанного административного взыскания явилось приобретение без предварительного согласия антимонопольного органа в собственность имущество, балансовая стоимость которого превышает 10% балансовой стоимости основных производственных средств и НМА АООТ "Биробиджанобувь". Выводы суда: Действия антимонопольного органа обоснованны</p>
<p>ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 23.10.2003 N А19-11900/02-21-Ф02-3600/03-С1</p>	<p>Обстоятельства дела: ФГУП ВСЖД было признано нарушившим ст. 18 Закона о конкуренции в связи с получением во временное пользование более 10% балансовой стоимости основных производственных средств и НМА ООО "Транссибирская грузовая компания" без предварительного согласия антимонопольного органа. Выводы суда: Удовлетворяя заявленные требования, суд исходил из того, что антимонопольный орган правильно квалифицировал выявленные правонарушения. Согласно п. 1 ст. 29 Закона о конкуренции предписание антимонопольного органа подлежит исполнению в установленный в нем срок. Неисполнение в срок указанного предписания влечет за собой последствия, предусмотренные Законом о конкуренции и другими законодательными актами РФ. В соответствии со ст. 23 Закона о конкуренции за неисполнение в срок предписания федерального антимонопольного органа (территориального органа) коммерческие организации несут ответственность в виде штрафа в размере до 100 минимальных размеров оплаты труда за каждый день просрочки исполнения предписания, но не более 25 тыс. минимальных размеров оплаты труда. Как следует из материалов</p>

	<p>дела, предписание ТУ МАП России не исполнено, количество дней просрочки исполнения предписания N 26 от 12.04.2002 в период с 30.04.2002 по 13.06.2002 составляет сорок четыре дня. На ФГУП ВСЖД наложен штраф в размере 220 000 руб.</p> <p>Комментарий: В настоящее время ст. 23 Закона о конкуренции утратила силу, однако невыполнение в установленный срок законного предписания, решения федерального антимонопольного органа, его территориального органа в соответствии с п. 2 ст. 19.5 КоАП РФ - влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от сорока до пятидесяти минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц - от двух до пяти тысяч минимальных размеров оплаты труда</p>
--	--

§ 2.1. Создание НМА

Нередко бывает, что нематериальные активы не поступают со стороны, а создаются на самом предприятии. Для того чтобы считать нематериальные активы созданными на предприятии, необходимо выполнение условий, предусмотренных нормативными документами.

В соответствии с п. 7 ПБУ 14/2000 к числу таких условий относятся следующие:

- если исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации-работодателю;
- если исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;
- если свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

2.1.1. Бухгалтерский учет

Первоначальной стоимостью НМА, созданных самой организацией, ПБУ 14/2000 (п. 7) признает сумму фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т.п.), за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Перекликаясь с нормами ПБУ 14/2000, нормы ПБУ 10/99 "Расходы организации", утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н (п. 3), говорят, что для целей ПБУ 10/99 не признается расходами организации выбытие активов в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (НМА).

В то же время в ПБУ 14/2000 ничего не говорится относительно процентов по кредитам (займам), которые были получены для приобретения нематериального актива.

Но, во-первых, перечень расходов, формирующих первоначальную стоимость НМА, не является закрытым, во-вторых, в соответствии с нормами ПБУ 14/2000 стоимость актива должны сформировать все расходы на создание, изготовление актива.

Кроме того, ПБУ 15/01 "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию", утвержденное Приказом Минфина России от 2 августа 2001 г. N 60н, говорит, что затраты по полученным займам и кредитам должны признаваться расходами того периода, в котором они произведены за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива. К инвестиционным активам относятся объекты основных средств, имущественные комплексы и другие аналогичные активы, требующие большого времени и затрат на приобретение и (или) строительство.

Нематериальные активы вполне соотносятся с термином "аналогичные активы", что в целом определяет методологию учета процентов по полученным займам и кредитам на приобретение НМА в стоимости этих объектов.

Многие бухгалтеры допускают ошибку, включая часть общепроизводственных и общехозяйственных расходов (например, содержание дирекции и охраны предприятия, содержание зданий и их текущий ремонт, командировочные расходы, расходы на оплату труда и т.п.), полученных согласно расчету при распределении их пропорционально применяемым показателям (например, заработной плате производственных рабочих) в первоначальную стоимость создаваемых НМА.

Это не соответствует требованиям п. 8 ПБУ 14/2000, согласно которому в фактические расходы на приобретение, создание НМА не включаются общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов.

МСФО 38 "Нематериальные активы" также содержит нормы по определению себестоимости созданного нематериального актива.

В соответствии с нормами МСФО себестоимость созданного нематериального актива включает все затраты, которые могут быть непосредственно распределены или отнесены на разумной и последовательной основе на создание, производство и подготовку актива к его использованию по назначению. В себестоимость могут быть включены:

- затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании нематериального актива;

- жалование, заработную плату и другие затраты, связанные с работниками, непосредственно занятыми при создании актива;

- любые затраты, которые непосредственно относимы на создаваемый актив, такие, как пошлина за регистрацию юридического права и амортизация патентов и лицензий, использованных для создания актива;

- накладные расходы, которые необходимы для создания актива и которые могут быть на разумной и последовательной основе отнесены на актив (например, распределение амортизации основных средств, страховых взносов и арендной платы). Распределение накладных расходов производится на основе, аналогичной используемой при отнесении накладных расходов на запасы (МСФО 2 "Запасы"). Критерии для признания процента как компонента себестоимости созданного нематериального актива определены МСФО 23 "Затраты по займам".

Не могут быть в соответствии с нормами МСФО включены в себестоимость созданного нематериального актива:

- торговые, административные и прочие общие накладные расходы, кроме тех, которые непосредственно могут быть отнесены на подготовку актива к использованию;

- четко определяемые погрешности и первоначальные операционные убытки, понесенные до достижения плановых показателей актива;

- затраты на подготовку персонала к эксплуатации актива.

Легко убедиться, что ПБУ 14/2000 использует подход, аналогичный международным стандартам.

Пример. ООО "Сельскохозяйственная научно-техническая исследовательская станция", сокращенно ООО "СНТИС" для собственных нужд разработало селекционное достижение в июле 2005 г. Расходы, связанные с созданием селекционного достижения и аккумулированные на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", составили 405 055 руб. Патент на данный актив был получен в сентябре 2005 г. Стоимость расходов на получение патента составила 18 120 руб. Кроме того, командировочные и иные общепроизводственные расходы, непосредственно связанные с получением патента и, следовательно, непосредственно связанные с созданием данного актива, составили 12 303 руб.

В учете было отражено:

Дебет 08 Кредит 60

- 18 120 руб. - отражены расходы по получению патента на селекционное достижение;

Дебет 08 Кредит 71, 10

- 12 303 руб. - отражены командировочные и иные общепроизводственные расходы, непосредственно связанные с созданием данного селекционного достижения.

Кроме того, на счете 26 "Общехозяйственные расходы" у предприятия числится 809 783 руб.

В соответствии с приказом об учетной политике ООО "СНТИС" общехозяйственные расходы по окончании отчетного периода списываются в дебет счета 20 "Основное производство". Распределение данных сумм на стоимость созданного актива производиться не будет.

Таким образом, на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" будет собрана следующая сумма:

$405\,055 + 18\,120 + 12\,303 = 435\,478$ руб., составляющая первоначальную стоимость актива.

Дебет 04 Кредит 08

- 435 478 руб. - поставлен на бухгалтерский учет нематериальный актив - созданное селекционное достижение.

Не редкими ошибками в ситуации, аналогичной описанной, бывают следующие:

1. Счет "Общепроизводственные расходы" (счет 25) в нашем примере не ведется, а общехозяйственные расходы (счет 26), равный 809 783 руб., распределяют на стоимость созданного актива.

В результате использования такой ошибочной методологии в отчетном периоде и в налоговом и в бухгалтерском учете завышаются результаты финансовой деятельности. В налоговом учете завышается налогооблагаемая база по налогу на прибыль и первоначальная стоимость активов. Последнее приводит к завышению налога на имущество. В последующих периодах за счет завышенных сумм амортизационных отчислений, наоборот, налогооблагаемая база по налогу на прибыль будет систематически занижаться.

2. Включение общепроизводственных и общехозяйственных расходов, непосредственно связанных с созданием актива, на счета 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на продажу".

В нашем примере сумма таких расходов составляет 12 303 руб.

В результате использования такой ошибочной методологии в отчетном периоде будет занижен результат финансовой деятельности (в налоговом учете занижена налогооблагаемая база по налогу на прибыль), в последующих периодах, наоборот, за счет заниженной величины амортизационных отчислений будет завышаться финансовый результат (в налоговом учете налогооблагаемая база по налогу на прибыль).

Если ошибка допущена, то при ее обнаружении в отчетном периоде необходимо сделать исправительную проводку:

Дебет 08 Кредит 26

- 12 303 руб. - сделано исправление неправильно отраженных сумм общехозяйственных расходов, непосредственно связанных с получением патента.

Эта ошибка связана с тем, что данные расходы являются расходами, непосредственно связанными с созданием актива, и относятся на увеличение его стоимости.

При обнаружении ошибки после утверждения бухгалтерской отчетности необходимо сделать исправительную проводку:

Дебет 08 Кредит 91

- 12 303 руб. - сделано исправление неправильно отраженных сумм общехозяйственных расходов, непосредственно связанных с получением патента. Сумма отражена как доход прошлых лет, выявленный в отчетном периоде.

В налоговом учете необходимо произвести уточнение налогооблагаемой базы конкретного периода с доплатой суммы неуплаченного налога и подачей уточненной декларации.

В приведенном примере ООО "Сельскохозяйственная научно-техническая исследовательская станция", занимающаяся разработками селекционных достижений с целью извлечения из этого дохода, разработало селекционное достижение для собственных нужд. И в примере не зря это было подчеркнуто.

Для правильного отражения в учете расходов по созданию нематериального актива необходимо иметь информацию о том, для чего в дальнейшем будет использоваться данный объект. Если его планируется продать, то счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" не используется. В этом случае расходы по его созданию отражаются на счете 20 "Основное производство".

Счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" применяется лишь в том случае, если созданный актив планируется использовать для собственных нужд.

Пример. ООО "ИнтеллектСервис" занимается разработкой изобретений, промышленных образцов, с целью реализации в дальнейшем исключительных или неисключительных прав на их использование.

В сентябре 2005 г. на предприятии было разработано 3 актива, причем актив N N 1 и 2 предназначены на продажу, а актив N 3 будет использоваться для собственных нужд организации.

Таблица

Наименование расходов	Сумма расходов по активу N 1, руб.	Сумма расходов по активу N 2, руб.	Сумма расходов по активу N 3, руб.
1	2	3	4
Заработная плата	170 000	213 392	31 000
ЕСН с учетом взносов на пенсионное страхование (26%) и взноса от несчастных случаев на производстве (0,4%)	44 880	56 335	8 184
Амортизация НМА	12 587	1 524	524
Материальные расходы	114 890	257 587	48 876
Амортизация оборудования	16 087	28 789	-
Услуги сторонних организаций (в том числе пошлина за регистрацию патента и экспертизу изобретения)	73 587	111 000	33 365
Прочие расходы	4 803	6 703	123
Итого	436 834	675 330	122 072
Учтено на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"	32 420	37 800	11 158

Общепроизводственные расходы (счет 25) составили 261 335 руб., а общехозяйственные (счет 26) - 365 665 руб.

В составе общепроизводственных и общехозяйственных расходов расходы, непосредственно связанные с созданием актива, отсутствуют.

Распределение накладных расходов между видами продукции производится на предприятии пропорционально заработной плате основных производственных рабочих.

Отражение в учете расходов по активу N 1, сделанному с целью продажи:

Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 1" Кредит 70

- 170 000 руб. - начислена заработная плата коллективу, участвующему в создании актива N 1;

Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 1" Кредит 69

- 44 880 руб. - начислен ЕСН с учетом взносов на пенсионное страхование (26%) и взноса от несчастных случаев на производстве (0,4%) (всего 26,4%) с заработной платы коллектива, участвующего в создании актива N 1;

Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 1" Кредит 05

- 12 587 руб. - начислена амортизация по нематериальному активу, непосредственно используемому при создании актива N 1;

Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 1" Кредит 10

- 114 890 руб. - отражена стоимость материалов и комплектующих изделий, использованных при создании актива N 1;

Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 1" Кредит 02

- 16 087 руб. - начислена амортизация по основным средствам, непосредственно используемым в создании актива N 1;

Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 1" Кредит 60

- 73 587 руб. - отражена стоимость услуг сторонних организаций, непосредственно связанных с созданием актива N 1 (в том числе пошлина за регистрацию патента и экспертиза актива);
 Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 1" Кредит 71
 - 4803 руб. - отражены прочие расходы, связанные с созданием актива N 1;
 Дебет 60 Кредит 51
 - 73 587 руб. - произведен расчет с контрагентами за оказанные ими услуги, в том числе оплачена пошлина за регистрацию патента и экспертиза актива без учета НДС;
 Дебет 19 Кредит 60
 - 32 420 руб. - учтен НДС по приобретенным материалам, работам, услугам, использованным на создание актива N 1. Все материалы, работы, услуги оплачены.
 Дебет 60 Кредит 51
 - 32 420 руб. - в составе расчетов с контрагентами за оказанные ими услуги произведена оплата "входного" НДС;
 Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19
 - 32 420 руб. - отнесен на расчеты с бюджетом НДС по оприходованным и оплаченным материалам, работам, услугам, использованным на создание актива N 1.
 В итоге по дебету счета 20 субсчет "Расходы по активу N 1" будет собрана сумма 436 834 руб. (170 000 + 44 880 + 12 587 + 114 890 + 16 087 + 73 587 + 4803).
 Отражение в учете расходов по активу N 2, сделанному с целью продажи:
 Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 2" Кредит 70
 - 213 392 руб. - начислена заработная плата коллективу, участвующему в создании актива N 2;
 Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 2" Кредит 69
 - 56 335 руб. - начислен ЕСН с учетом взносов на пенсионное страхование (26%) и взноса от несчастных случаев на производстве (0,4%) (всего 26,4%) с заработной платы коллектива, участвующего в создании актива N 2;
 Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 2" Кредит 05
 - 1524 руб. - начислена амортизация по нематериальным активам, непосредственно используемым при создании актива N 2;
 Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 2" Кредит 10
 - 257 587 руб. - отражена стоимость материалов и комплектующих изделий, использованных при создании актива N 2;
 Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 2" Кредит 60
 - 111 000 руб. - отражена стоимость услуг сторонних организаций, непосредственно связанных с созданием актива N 2 (в том числе пошлина за регистрацию патента и экспертиза изобретения);
 Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 2" Кредит 02
 - 28 789 руб. - начислена амортизация по основным средствам, непосредственно используемым в создании актива N 2;
 Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 2" Кредит 71
 - 6703 руб. - отражены прочие расходы, связанные с созданием актива N 2;
 Дебет 60 Кредит 51
 - 111 000 руб. - произведен расчет с контрагентами по оказанным услугам, в том числе оплачена пошлина за регистрацию патента и экспертиза актива;
 Дебет 19 Кредит 60
 - 37 800 руб. - учтен НДС по приобретенным материалам, работам, услугам, использованным при создании актива N 2. Все материалы, работы, услуги оплачены.
 Дебет 60 Кредит 51
 - 37 800 руб. - в составе расчетов с контрагентами за оказанные ими услуги произведена оплата "входного" НДС;
 Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19
 - 37 800 руб. - отнесен на расчеты с бюджетом НДС по оприходованным и оплаченным материалам, работам, услугам, использованным при создании актива N 2.
 В итоге по дебету счета 20 субсчет "Расходы по активу N 2" будет собрана сумма 675 330 руб. (213 392 + 56 335 + 1524 + 257 587 + 28 789 + 111 000 + 6703).
 Отражение в учете расходов по активу N 3, сделанному с целью использования для собственных нужд предприятия:
 Дебет 08 субсчет "Расходы по активу N 3" Кредит 70
 - 31 000 руб. - начислена заработная плата коллективу, участвующему в создании актива N 3;
 Дебет 08 субсчет "Расходы по активу N 3" Кредит 69

- 8184 руб. - начислен ЕСН с учетом взносов на пенсионное страхование (26%) и взноса от несчастных случаев на производстве (0,4%) (всего 26,4%) с заработной платы коллектива, участвующего в создании актива N 3;

Дебет 08 субсчет "Расходы по активу N 3" Кредит 05

- 524 руб. - начислена амортизация по нематериальным активам, непосредственно используемым при создании актива N 3;

Дебет 08 субсчет "Расходы по активу N 3" Кредит 10

- 48 876 руб. - отражена стоимость материалов и комплектующих изделий, использованных при создании актива N 3;

Дебет 08 субсчет "Расходы по активу N 3" Кредит 60

- 33 365 руб. - отражена стоимость услуг сторонних организаций, непосредственно связанных с созданием актива N 3 (в том числе пошлина за регистрацию патента и экспертиза актива);

Дебет 08 субсчет "Расходы по активу N 3" Кредит 71

- 123 руб. - отражены прочие расходы, связанные с созданием актива N 3;

Дебет 60 Кредит 51

- 33 365 руб. - произведен расчет с контрагентами по оказанным услугам, в том числе оплачена пошлина за регистрацию патента и экспертиза актива;

Дебет 19 Кредит 60

- 11 158 руб. - учтен НДС по приобретенным материалам, работам, услугам, использованным при создании актива N 3. Все материалы, работы, услуги оплачены.

Дебет 60 Кредит 51

- 11 158 руб. - в составе расчетов с контрагентами за оказанные ими услуги произведена оплата "входного" НДС;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 11 158 руб. - отнесен на расчеты с бюджетом НДС по оприходованным и оплаченным материалам, работам, услугам, использованным при создании актива N 3.

В итоге по дебету счета 08 субсчет "Расходы по активу N 3" будет собрана сумма 122 072 руб. (31 000 + 8184 + 524 + 48 876 + 33 365 + 123).

Числящиеся в учете общепроизводственные расходы (счет 25) в сумме 261 335 руб. и общехозяйственные расходы (счет 26) 365 665 руб. должны быть распределены между активами N N 1 и 2 пропорционально заработной плате основных производственных рабочих.

Данные расходы не относятся на актив N 3, так как в их составе отсутствуют расходы, непосредственно связанные с созданием актива.

Заработная плата основных производственных рабочих, занятых созданием актива N 1, составила 170 000 руб., а зарплата основных производственных рабочих, занятых созданием актива N 2, составила 213 392 руб.

Найдем процент распределения накладных расходов:

$170\,000 \text{ руб.} : ((170\,000 \text{ руб.} + 213\,392 \text{ руб.}) \times 100\% = 44,34\%.$

Доля общепроизводственных расходов (счет 25), относящаяся к активу N 1, составит 115 875,94 руб. (261 335 руб. \times 44,34%).

Долю общепроизводственных расходов, относящихся к активу N 2, определим как разницу между общей суммой общепроизводственных расходов и долей общепроизводственных расходов, относящихся к активу N 1, что составит 145 459,06 руб. (261 335 - 115 875,94).

В учете должны быть сделаны следующие записи:

Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 1" Кредит 25

- 115 875,94 руб. - списаны на затраты общепроизводственные расходы, относящиеся к активу N 1;

Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 2" Кредит 25

- 145 459,06 руб. - списаны на затраты общепроизводственные расходы, относящиеся к активу N 2.

Доля общехозяйственных расходов (счет 26), относящаяся к активу N 1, составит 162 135,86 руб. (365 665 руб. \times 44,34%).

Долю общехозяйственных расходов, относящихся к активу N 2, определим как разницу между общей суммой общехозяйственных расходов и долей общехозяйственных расходов, относящихся к активу N 1. Эта доля составит 203 529,14 руб. (365 665 - 162 135,86).

В учете должны быть сделаны следующие записи:

Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 1" Кредит 26

- 162 135,86 руб. - списаны на затраты общехозяйственные расходы (счет 26), относящиеся к активу N 1;

Дебет 20 субсчет "Расходы по активу N 2" Кредит 26

- 203 529,14 руб. - списаны на затраты общехозяйственные расходы (счет 26), относящиеся к активу N 2.

Таким образом, общая сумма расходов составит:

по активу N 1 (Дебет счета 20 субсчет "Расходы по активу N 1"):
- 714 845,80 руб. (436 834 руб. + 115 875,94 руб. + 162 135,86 руб.),
по активу N 2 (Дебет счета 20 субсчет "Расходы по активу N 2"):
- 1 024 318,20 руб. (675 330 руб. + 145 459,06 руб. + 203 529,14 руб.),
по активу N 3 (Дебет счета 08 субсчет "Расходы по активу N 3"):
- 122 072 руб.

2.1.2. Налоговый учет

В Письме Минфина России от 13 июля 2000 г. N 3-04-02-05/1, которое относится к периоду до действия гл. 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций", высказывалось мнение, что затраты по проведению конкурса рисунков (в том числе награда победителю конкурса) или каких-либо других расходов по разработке товарного знака, а также затрат на покупку рисунка у физического лица или коллектива физических лиц включать в себестоимость действующим на тот момент законодательством не разрешалось.

В настоящий момент для исчисления налога на прибыль принимаются все экономически обоснованные расходы. И поэтому, конечно, перечисленные расходы должны формировать первоначальную стоимость актива в налоговом учете предприятия.

Первоначальная стоимость НМА в налоговом учете формируется в соответствии с требованиями п. 3 ст. 257 НК РФ. В результате могут возникать расхождения в величине первоначальной стоимости для целей бухгалтерского и налогового учета в результате использования различной методологии учета расходов.

Подробнее о возникающих расхождениях см. в подпараграфе 2.4.3 "Налоговый учет" § 2.4 "Покупка НМА".

2.1.3. НДС по объектам, созданным для собственных нужд

Мы знаем о необходимости начисления НДС в бюджет при строительстве объекта хозяйством. В нашей ситуации актив также создается собственными силами. Как быть с НДС?

Существует мнение, что с 1 января 2001 г. в связи со вступлением в силу части второй НК РФ в такой ситуации предприятие должно начислять НДС. При этом в качестве нормативной основы приводят ст. 159 НК РФ, которая действительно в двух случаях требует начисления налогоплательщиком НДС.

Это происходит при передаче налогоплательщиком товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на доходы организации, в том числе через амортизационные отчисления, а также при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления.

По мнению автора, данная ситуация не подходит ни к одной из приведенных схем.

Амортизационные отчисления по таким объектам, используемым для производства, уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, и уж ни в коем случае создание таких объектов нельзя отнести к строительно-монтажным работам.

Таким образом, по нашему мнению, предприятие не должно облагать НДС первоначальную стоимость созданного объекта.

§ 2.2. Получение НМА в качестве вклада в уставный капитал

Нематериальные активы могут быть получены и в качестве вклада в уставный капитал. В этом случае их поступление отражается по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями" субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал".

Возможность получения в качестве вклада в уставный капитал организации (оплаты акций) имущественных либо иных прав оговорена п. 6 ст. 66 ГК РФ, Федеральными законами от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" и от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах".

В качестве вклада в уставный капитал может быть признано право пользования интеллектуальной собственностью, передаваемое в соответствии с лицензионным договором, зарегистрированным в установленном порядке (Постановление Пленума ВАС РФ от 01.06.1996 N 8 "О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса РФ").

Первоначальная стоимость НМА, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации.

Пример. ООО "Мастер" и ООО "Сфинкс" заключили учредительный договор о создании ООО. Уставный капитал создаваемой организации составляет 100 000 руб. В качестве вклада ООО "Сфинкс" вносит исключительное право на использование базы данных, оцененное участниками общества в сумме 25 000 руб.

В учете организации сделаны следующие записи:

Дебет 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" Кредит 80

- 100 000 руб. - отражено образование уставного капитала ООО на сумму, заявленную в учредительных документах;

Дебет 08 Кредит 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"

- 25 000 руб. - внесено в качестве вклада в уставный капитал исключительное право на использование базы данных;

Дебет 04 Кредит 08

- 25 000 руб. - принят к учету нематериальный актив на основании документов, подтверждающих право на его использование.

При этом важно учитывать требование ст. 15 Закона РФ от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью", согласно которому к оценке имущества, вносимого в качестве вклада в уставный капитал, должен привлекаться независимый оценщик (аудитор), если стоимость такого имущества превышает 200 МРОТ. В "перевode" на рубли это на настоящий момент составляет 20 000 руб.

В отношении акционерного общества законодательство не содержит требований о привлечении независимого оценщика для денежной оценки имущества, вносимого в оплату акций при его создании. Такое требование установлено только в отношении оплаты неденежными средствами дополнительных акций, что в данном случае нас не интересует.

Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями ООО и советом директоров (наблюдательным советом) общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

Пример. Обратимся к предыдущему примеру, но предположим, что по заключению оценщика стоимость рассматриваемого исключительного права составляет только 22 000 руб.

Следовательно, данное исключительное право, внесенное в уставный капитал, будет стоить 22 000 руб.:

Дебет 08 Кредит 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"

- 22 000 руб. - внесено в качестве вклада в уставный капитал исключительное право на использование базы данных по оценке, указанной в оценочном заключении.

Законодательство ничего не говорит на счет действия в ситуации, когда величина оценки, произведенной независимым оценщиком, выше оценки, произведенной учредителями общества. На наш взгляд, в этом случае у учредителей есть два пути. Путь первый - принять сумму оценщика, путь второй, если по каким-то причинам будет более выгодным - принять собственную, меньшую оценку.

Пример. Вновь воспользуемся данными предыдущего примера, но предположим, что, по заключению оценщика, стоимость рассматриваемого исключительного права составляет 30 000 руб.

Вариант 1.

Посчитав, что им выгоднее оставить стоимость неденежного вклада в размере 25 000 руб., и учтя, что законодательство не содержит ограничений на этот счет, учредители так и сделали.

Вариант 2.

Дебет 08 Кредит 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"

- 30 000 руб. - внесено в качестве вклада в уставный капитал исключительное право на использование базы данных в оценке, указанной в оценочном заключении.

2.2.1. Налоговый учет

В соответствии с п. 3 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью).

Обратившись к п. 3 разд. 5.3 Методических рекомендаций по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй НК РФ (утв. Приказом МНС России от 20.12.2002 N БГ-3-

02/729, в настоящее время утратили силу), можем узнать, что основные средства, полученные в виде вноса (вклада) в уставный капитал организации, в целях налогообложения принимаются в остаточной стоимости, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны.

Методологический подход, описанный в методических рекомендациях, является актуальным и, более того, по мнению представителей налоговых органов, может и должен распространяться на нематериальные активы, полученные в счет вклада в уставный капитал.

Соответственно, скорее всего, в бухгалтерском и налоговом учете возникнет различная первоначальная стоимость таких активов.

Пример. Остаточная стоимость нематериального актива, подлежащего передаче в качестве вклада в уставный капитал, составляет 17 202 руб. Согласованная оценка актива, по которой он будет отражен в учете принимающей стороны, составляет 20 000 руб.

Таким образом, бухгалтерская первоначальная стоимость составит 20 000 руб., а налоговая первоначальная стоимость 17 202 руб., что, соответственно, повлияет и на величину амортизационных отчислений.

§ 2.3. Безвозмездное получение НМА

Имущество или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если их получение не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для него работы, оказать услуги).

Активы, полученные организацией по договору дарения (безвозмездно), принимаются к учету по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость таких активов определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Однако в налоговом учете первоначальная стоимость безвозмездно полученного нематериального актива не может быть меньше остаточной стоимости этого объекта в налоговом учете передающей стороны (п. 8 ст. 250 НК РФ).

НК РФ, как и ПБУ 14/2000, требует при безвозмездном получении имущества производить оценку доходов исходя из рыночных цен, но по амортизируемому имуществу - не ниже остаточной стоимости. Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Согласно ст. 40 НК РФ для определения рыночных цен товаров (работ, услуг) необходимо использовать официальные источники информации о рыночных ценах на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) и биржевые котировки, сложившиеся на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории. Если по какой-либо причине такую информацию получить нельзя (например, ввиду отсутствия на соответствующем рынке сделок с идентичными товарами), то для определения рыночной цены используется метод цены последующей реализации либо затратный метод (п. 10 ст. 40 НК РФ).

Для отражения в бухгалтерском учете безвозмездно полученных активов предусмотрена своя методология. Получение имущества безвозмездно отражается по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции со счетом 98 "Доходы будущих периодов". К счету 98 "Доходы будущих периодов" Инструкцией по применению Плана счетов рекомендуется открыть субсчет "Безвозмездные поступления".

Пример. ООО "Альбатрос" в ноябре 2005 г. от ПБОЮЛ получило безвозмездно исключительное право на программу для ЭВМ. В учете передающей стороны остаточная стоимость данного актива составляет 25 000 руб., срок полезного использования - 5 лет. В соответствии с подписанным договором исключительное право использования передается ООО "Альбатрос" на 3 года. Полученный актив оценили на предприятии следующим образом:

25 000 руб. : 5 лет x 3 г. = 15 000 руб.

Данная величина соответствует сложившемуся уровню рыночных цен, что можно подтвердить документально.

В учете организации сделаны следующие записи:

Дебет 08 Кредит 98 субсчет "Безвозмездные поступления"

- 15 000 руб. - отражен безвозмездно полученный актив по документально подтвержденной рыночной стоимости;

Дебет 04 Кредит 08

- 15 000 руб. - введен в эксплуатацию полученный актив.

Учетной политикой предприятия предусмотрен линейный метод начисления амортизации. Поэтому ежемесячная сумма амортизации этого исключительного права составит 416,67 руб. (15 000 руб. : 36 мес.).

Таким образом, начиная с декабря 2005 г., ежемесячно в учете будут делаться такие проводки:

Дебет 26 Кредит 05
- 416,67 руб. - начислена амортизация по полученному безвозмездно активу за отчетный месяц;
Дебет 98 Кредит 91
- 416,67 руб. - отнесена в бухгалтерском учете на увеличение внереализационных доходов за отчетный месяц часть стоимости безвозмездно полученного актива.

Необходимо помнить, что для налогового учета стоимость безвозмездно поступивших активов в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ является внереализационным доходом.

Причем, налогооблагаемая база увеличивается не постепенно в течение какого-то периода, а формируется единовременно после подписания акта приема-передачи такого имущества (пп. 1 п. 4 ст. 271 НК РФ). Организации, использующие кассовый метод, момент получения дохода будут фиксировать аналогичным образом.

Впрочем, рассматривая методологию учета НМА, поступивших безвозмездно, необходимо учесть и нормы ст. 575 ГК РФ. Названные нормы запрещают дарение, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает пяти установленных законом минимальных размеров оплаты труда: государственным служащим и служащим органов муниципальных образований в связи с их должностным положением или в связи с исполнением ими служебных обязанностей; в отношениях между коммерческими организациями.

Таким образом, любая операция между коммерческими организациями по безвозмездной передаче, превышающая 500 руб., может быть признана недействительной.

§ 2.4. Покупка НМА

Наиболее распространенным способом получения НМА является их покупка. Пожалуй, из всех способов получения организациями имущества наиболее часто встречается приобретение его за плату.

Первоначальная стоимость НМА, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

В п. 6 ПБУ 14/2000 приводится примерный перечень фактических расходов на приобретение НМА, которыми могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
- суммы, уплачиваемые сторонним организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением НМА;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретаются нематериальные активы;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением НМА.

Сравним эти нормы с МСФО 38 "Нематериальные активы". Себестоимость нематериального актива включает его покупную цену, включая импортные пошлины и невозмещаемый налог на покупку, а также прямо относимые затраты на подготовку актива к предполагаемому использованию. Прямо относимые затраты включают, например, профессиональные гонорары за юридические услуги. Для получения себестоимости вычитаются все торговые скидки и компенсации.

Процентные расходы (в т.ч. скрытые в разнице между ценой покупки в рассрочку и за наличный расчет) учитываются по МСФО 23 "Затраты по займам".

То есть можем сделать вывод, что сами подходы к формированию стоимости нематериального актива аналогичны в отечественном и международном учете.

Некоторые авторы, анализируя термин МСФО "себестоимость" в сравнении с отечественным термином "первоначальная стоимость", указывают на некую разницу между ними. По нашему мнению, исходя из анализа норм ПБУ 14/2000 и МСФО 38, эти термины эквивалентны и обозначают совокупность расходов, связанных с приобретением актива, а также подготовкой его к нормальной эксплуатации.

При оплате приобретаемых НМА, если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочки платежа, фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

При приобретении НМА могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами

могут быть суммы оплаты труда занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость НМА.

А вот услуги оценщика, если такие услуги требуются, на наш взгляд, включаться в первоначальную стоимость актива не будут. Такие расходы нельзя трактовать, как расходы на приведение активов в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Конкретный нематериальный актив может прекрасно функционировать и без оценки.

Что же касается НДС, то в момент принятия на учет НМА его суммы в полном объеме вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет.

При этом делается проводка:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19 субсчет "НДС по приобретенным нематериальным активам"

- отражена сумма НДС, подлежащего вычету при расчетах с бюджетом после принятия на учет НМА.

В случае приобретения НМА для использования в производстве и реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС, сумма НДС к возмещению не принимается, а учитывается в балансовой стоимости и списывается через износ (п. 2 ст. 170 НК РФ).

Суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобожденные от налогообложения операции, принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

А в Письме Минфина России от 4 ноября 2004 г. N 03-03-02-04/1/44 дополнительно разъясняется, что в связи с тем, что суммы НДС, уплаченные при приобретении основных средств и НМА налогоплательщиком, применяющим упрощенную систему налогообложения, являются невозмещаемыми налогами, они включаются в стоимость приобретаемых основных средств и НМА и относятся на расходы в порядке, установленном ст. 346.16 НК РФ.

Пример. ООО "Гномик", ООО "Эльф" и ООО "Дюймовочка" приобрели исключительные права соответственно на изобретение, промышленный образец, полезную модель. Стоимость каждой сделки равняется 100 000 руб. без учета НДС.

При этом ООО "Гномик" является плательщиком НДС, ООО "Эльф" не является плательщиком НДС, а ООО "Дюймовочка" осуществляет как облагаемые, так и не облагаемые НДС операции. При этом ООО "Дюймовочка" за налоговый период произвело отгрузку товаров на общую сумму 4 198 220 руб. без НДС, в том числе облагаемых НДС на сумму 3 897 099 руб. без учета НДС.

В учете организаций сделаны следующие записи:

ООО "Гномик" (плательщик НДС):

Дебет 08 Кредит 60

- 100 000 руб. - отражено приобретение исключительных прав на изобретение;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - учтен НДС по приобретенным исключительным правам на изобретение;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - оплачены приобретенные исключительные права на изобретение;

Дебет 04 Кредит 08

- 100 000 руб. - введен в эксплуатацию полученный актив по акту ввода;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 18 000 руб. - отнесен на расчеты с бюджетом НДС по оплаченным расходам на приобретение нематериального актива после его ввода в эксплуатацию.

ООО "Эльф" (не плательщик НДС):

Дебет 08 Кредит 60

- 118 000 руб. - отражено приобретение исключительных прав на промышленный образец с учетом НДС;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - оплачены приобретенные исключительные права на промышленный образец;

Дебет 04 Кредит 08

- 118 000 руб. - введен в эксплуатацию полученный актив по акту ввода;

ООО "Дюймовочка" (осуществляются и облагаемые и необлагаемые НДС операции):

Дебет 08 Кредит 60

- 100 000 руб. - отражено приобретение исключительных прав на полезную модель;

Дебет 19 Кредит 60

- 18 000 руб. - учтен НДС по приобретенным исключительным правам на полезную модель;

Дебет 60 Кредит 51

- 118 000 руб. - оплачены приобретенные исключительные права на полезную модель.

Для дальнейшего отражения в учете операций по активу необходимо произвести дополнительный расчет. Необходимо определить удельный вес облагаемых НДС операций в общей величине отгруженных товаров и, соответственно, долю НДС, относящуюся на вычет при расчетах с бюджетом по НДС.

$3\,897\,099 \text{ руб.} : 4\,198\,220 \text{ руб.} \times 18\,000 \text{ руб.} = 16\,708,93 \text{ руб.}$

Оставшаяся сумма 1291,07 руб. (18 000 - 16 708,93) подлежит включению в стоимость актива.

Данный расчет можно сделать только по окончании налогового периода, когда будут получены данные об отгрузке продукции, следовательно, до окончания налогового периода стоимость актива не будет определена и суммы по нему будут числиться на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". И только по окончании налогового периода после составления приведенного расчета задним числом будут сделаны необходимые проводки:

Дебет 08 Кредит 19

- 1291,07 руб. - отражена часть "входного" НДС, подлежащая включению в стоимость актива;

Дебет 04 Кредит 08

- 101 291,07 руб. - (100 000 + 1291,07) - введен в эксплуатацию полученный актив по акту ввода;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 16 708,93 руб. - отнесен на расчеты с бюджетом НДС по оплаченным расходам на приобретение нематериального актива после его ввода в эксплуатацию.

На практике нередки случаи, когда допускаются ошибки при возмещении из бюджета НДС, уплаченного при приобретении НМА. Ошибка, как правило, связана с тем, что НДС возмещается из бюджета по моменту оплаты и отражения объекта на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Следует помнить, что суммы налога, уплаченные при приобретении НМА, в полном объеме вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет, только в момент принятия на учет НМА.

В отношении основных средств письма финансистов, налоговиков, а также арбитражные суды разъясняют, что постановка на учет основного средства представляет собой его отражение по дебету счета 01 "Основные средства".

Под моментом принятия на учет объекта НМА следует понимать его отражение на счете 04 "Нематериальные активы", поскольку согласно Инструкции по применению Плана счетов счет 08 предназначен для обобщения информации о затратах организации по объектам, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных и прочих активов.

Таким образом, "входной" НДС по таким расходам может быть отнесен к возмещению при расчетах с бюджетом только после постановки актива на учет, то есть оприходования нематериального актива на счете 04 "Нематериальные активы".

Важно обратить внимание, что мнение налоговых органов, поддержанное судами, состоит в том, что постановка на учет актива представляет собой отражение актива на счете 04 "Нематериальные активы" после ввода его в эксплуатацию.

Не учитывая этот момент в отчетном периоде, бухгалтер тем самым занижает сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет, что может привести к штрафным санкциям.

2.4.1. Приобретение НМА в ходе бартерных операций

Приобретение нематериального актива может быть связано с еще одной особенностью. Зачастую у многих организаций не хватает денежных средств для расчета со своими партнерами. В результате им приходится прибегать к неденежным формам расчетов.

Впрочем, неденежные формы расчетов не могут являться показателем неблагоприятной финансовой ситуации. Зачастую осуществление подобных обменных операций продиктовано желанием наиболее полно и выгодно использовать имеющиеся у предприятия активы.

МСФО 38 "Нематериальные активы" предусматривает для "неаналогичных активов" оценку по справедливой стоимости полученного актива, а для "аналогичных активов" - по балансовой стоимости переданного актива (без прибыли или убытка, поскольку процесс получения прибыли не

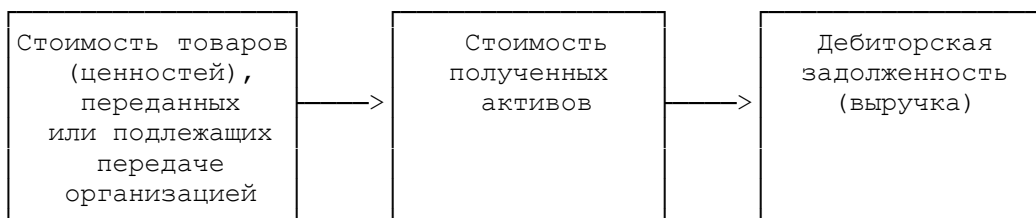
завершен) с оценкой по справедливой стоимости и признанием в случае наличия убытка от обесценивания переданного актива. В этом случае конечная стоимость будет определена с учетом признания убытка от обесценивания актива.

В отечественном учете первоначальная стоимость НМА, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией в порядке оплаты НМА. Стоимость таких товаров (ценностей) устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Пункт 6.3 Приказа Минфина России от 6 мая 1999 г. N 32н "Доходы организации" ПБУ 9/99, далее по тексту - ПБУ 9/99 требует следующее. Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией.

Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Попробуем разобраться, что все же первично, с чего нужно начинать определение цены. Для наглядности и облегчения анализа представим требования ПБУ 9/99 и 14/2000 в виде схемы:



Таким образом, стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче, организация определяет в соответствии с ПБУ 14/2000 как стоимость полученных активов. Те, в свою очередь, в соответствии с ПБУ 9/99 определяют величину дебиторской задолженности. Полученная дебиторская задолженность будет представлять собой выручку предприятия.

И даже обратившись к схеме, трудно сказать, что все кристально ясно. Попробуем разобраться с такой ситуацией на примере, предварительно учтя следующее. В соответствии с п. 2 ст. 154 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

А п. 2 ст. 172 НК РФ говорит о том, что при использовании налогоплательщиком собственного имущества (в том числе векселя третьего лица) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком при приобретении указанных товаров (работ, услуг), исчисляются исходя из балансовой стоимости указанного имущества (с учетом его переоценок и амортизации, которые проводятся в соответствии с законодательством Российской Федерации), переданного в счет их оплаты.

Пример. Руководство ООО "Восход" решило приобрести исключительное право на товарный знак. В соответствии с заключенным договором в качестве расчета за исключительное право на товарный знак ООО "Восход" передает 120 единиц своей продукции. Стоимость 120 единиц продукции ООО "Восход" составляет 21 000 руб. без учета НДС. Стоимость исключительного права на товарный знак составляет 22 000 руб. без учета НДС. Обмен был признан сторонами равноценным.

Бухгалтер предприятия провела следующий анализ:

Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, равняется 21 000 руб. без НДС. Следовательно, стоимость полученного актива также будет равна 21 000 руб., что, в свою очередь, составит и выручку предприятия.

В учете ООО "Восход" сделаны следующие проводки:

Дебет 62 Кредит 90

- 24 780 руб. - (21 000 руб. x 1,18) - отражена выручка от реализации продукции;

Дебет 90 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 3780 руб. - (21 000 руб. х 0,18) - начислен НДС по реализованной продукции;

Дебет 08 Кредит 60

- 21 000 руб. - отражена стоимость полученного исключительного права на товарный знак по стоимости обмениваемой продукции.

Получится, что документы поставщика будут выписаны на 22 000 руб. без НДС, а приходоваться будет только 21 000 руб. без НДС.

Дебет 19 Кредит 60

- 3780 руб. - (21 000 руб. х 0,18) - учтен НДС по приобретенному исключительному праву на товарный знак;

Дебет 60 Кредит 62

- 24 780 руб. - зачтены обязательства по договору мены;

Дебет 04 Кредит 08

- 21 000 руб. - введен в эксплуатацию приобретенный объект;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 3780 руб. - отнесен на расчеты с бюджетом НДС по оплаченному исключительному праву на товарный знак после его ввода в эксплуатацию.

Рассмотрим аналогичную ситуацию, но предположим, что стоимость 120 единиц продукции ООО "Восход" составляет 22 000 руб. без учета НДС, а стоимость исключительного права на товарный знак составляет 21 000 руб. без учета НДС. Обмен был признан сторонами равноценным.

То есть стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, равняется 22 000 руб. без НДС. Следовательно, стоимость полученного актива также будет равна 22 000 руб., что и составит выручку предприятия.

В этом случае в учете будет отражено:

Дебет 62 Кредит 90

- 25 960 руб. - (22 000 руб. х 1,18) - отражена выручка от реализации продукции;

Дебет 90 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 3960 руб. - (22 000 руб. х 0,18) - начислен НДС по реализованной продукции;

Дебет 08 Кредит 60

- 22 000 руб. - отражена стоимость полученного исключительного права на товарный знак по стоимости обмениваемой продукции.

Получится, что документы поставщика будут выписаны на 21 000 руб. без НДС, а приходоваться в соответствии с методологией учета будет 22 000 руб. без НДС.

Дебет 19 Кредит 60

- 3780 руб. - (21 000 руб. х 0,18) - учтен НДС по приобретенному исключительному праву на товарный знак (зачтен НДС будет лишь в пределах суммы НДС, выписанного в документах поставщика, а именно 3780 руб. (21 000 руб. х 0,18));

Дебет 91 Кредит 60

- 180 руб. - ((22 000 руб. х 0,18) - 3780 руб.) - списан НДС, не отраженный в документах поставщика;

Дебет 60 Кредит 62

- 24 780 руб. - зачтены обязательства по договору мены;

Дебет 04 Кредит 08

- 22 180 руб. - введен в эксплуатацию приобретенный объект;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 3780 руб. - (21 000 руб. х 0,18) - отнесен на расчеты с бюджетом НДС в пределах суммы НДС, выписанного в документах поставщика по оплаченному исключительному праву на товарный знак после его ввода в эксплуатацию.

Впрочем, в различных источниках можно встретить и другой подход к отражению бартерных операций. Авторы, в частности, берут за основу только требования ПБУ 9/99, говорящие о том, что выручка равняется цене полученного имущества.

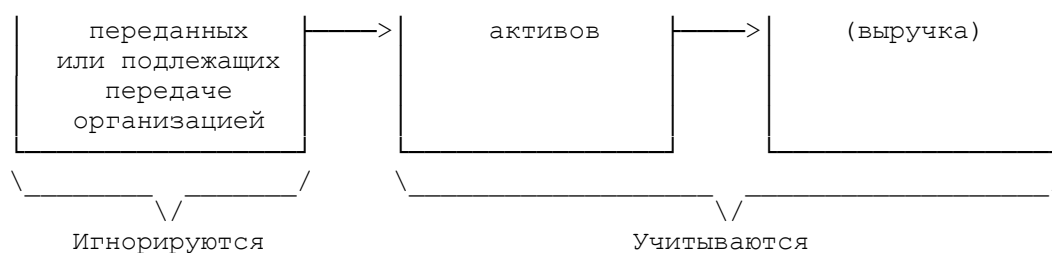
То есть в приведенном примере выручка по стоимости передаваемого имущества составила в варианте N 1 - 21 000 руб. без НДС, в варианте N 2 - 22 000 руб. По альтернативному мнению выручка должна составить по стоимости получаемого имущества в варианте N 1 - 22 000 руб., в варианте N 2 - 21 000 руб.

По нашему мнению, такая позиция фактически учитывает лишь вторую часть формулы, игнорируя нормы ПБУ 14/2000:

Стоимость товаров (ценностей),

Стоимость полученных

Дебиторская задолженность



На наш взгляд, такой подход нельзя признать обоснованным. Это документы одного уровня, а, кроме того, самое главное, не противоречат друг другу, более того, одно ПБУ дополняет другое.

И, конечно, когда речь идет о законе, несколько наивным выглядит упоминание о просто логике. Однако, на наш взгляд, логика все-таки также должна присутствовать. Если предприятие постоянно реализует товар, скажем, за 50 000 руб., проводит бартерную сделку, получая в данном случае в качестве расчета актив стоимостью 75 000 руб., то эта сумма не увеличивает объем реализации предприятия. Реализация и осталась на уровне 50 000 руб. Но при признании обмена равноценным предприятие получит внереализационные доходы в сумме 25 000 руб. Такой подход, разделяющий, собственно, реализацию и "бартерные" внереализационные доходы, будет более правильным.

Если стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией по бартерным договорам, установить невозможно, то величина стоимости НМА, полученных организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

В этом случае порядок отражения в учете нематериального актива будет несколько отличаться от приведенного в предыдущем примере.

Пример. Предположим, что стоимость ценностей, подлежащих передаче по заключенному договору, установить невозможно. Стоимость аналогичного нематериального актива составляет 25 000 руб. без учета НДС. Предположим, что поставщик предоставил документы на нематериальный актив, указав его стоимость 27 000 руб. без НДС.

Несмотря на то, что будут иметься документы поставщика, ПБУ 14/2000 требует оценить поступающий актив исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

В этом случае приобретение объекта в учете будет отражено следующим образом:

Дебет 08 Кредит 60

- 25 000 руб. - отражена стоимость полученного исключительного права на товарный знак по стоимости обмениваемой продукции;

Дебет 19 Кредит 60

- 4500 руб. - (25 000 руб. x 0,18) - учтен НДС по приобретенному исключительному праву на товарный знак. Напомним, что для того, чтобы выделить НДС на отдельном счете, а затем отнести его на вычет при расчетах с бюджетом, должны присутствовать надлежаще оформленные документы поставщика;

Дебет 62 Кредит 90

- 29 500 руб. - (25 000 руб. x 1,18) - отражена выручка от реализации продукции.

Вспомним, что стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, формирует стоимость полученных активов, которая в свою очередь будет представлять выручку предприятия. Поэтому в составе выручки будут отражены суммы не по документам поставщика, а в соответствии с требованиями положений по бухгалтерскому учету.

Дебет 90 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 4500 руб. - (25 000 руб. x 0,18) - начислен НДС по реализованной продукции;

Дебет 60 Кредит 62

- 29 500 руб. - зачены обязательства по договору мены;

Дебет 04 Кредит 08

- 25 000 руб. - введен в эксплуатацию приобретенный объект;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 4500 руб. - отнесен на расчеты с бюджетом НДС по оплаченному исключительному праву на товарный знак после его ввода в эксплуатацию.

2.4.2. Приобретение НМА, стоимость которого выражена в иностранной валюте

Денежной единицей в Российской Федерации является рубль. Однако в соответствии со ст. 317 Гражданского кодекса условиями договора может быть предусмотрено, что оплата

производится в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах (эю, "специальных правах заимствования" и др.).

ПБУ 14/2000 предусматривает возможность приобретения активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте. В такой ситуации оценка НМА производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Пример. ЗАО "Селекционер" заключило договор с ООО "ИнтеллектСервис" на приобретение исключительного права на селекционное достижение, причем цена договора определена в условных единицах в сумме 10 000 условных единиц без учета НДС, эквивалентных долларам США по курсу ЦБ РФ на день оплаты.

ООО "ИнтеллектСервис" выставило документы и передало объект договора с регистрацией уступки 19 сентября, а оплата ЗАО "Селекционер" была произведена 21 сентября. Курс доллара США, установленный ЦБ РФ на эти дни, составил соответственно 28,34 руб. и 28,66 руб. за 1 долл. США.

Сумма в рублях составит:

на 19 сентября: 10 000 у. е. x 28,34 руб. = 283 400 руб.

на 21 сентября: 10 000 у. е. x 28,66 руб. = 286 600 руб.

В учете ЗАО "Селекционер" сделаны следующие записи:

19 сентября:

Дебет 08 Кредит 60

- 240 169,49 руб. (283 400 руб. : 1,18) - получено исключительное право на селекционное достижение от ООО "ИнтеллектСервис";

Дебет 19 Кредит 60

- 43 230,51 руб. (240 169,49 руб. x 18%) - выделен НДС по исключительному праву;

Дебет 04 Кредит 08

- 240 169,49 руб. - введен в эксплуатацию приобретенный объект;

21 сентября:

Дебет 91 Кредит 60

- 3200 руб. - ((286 600 - 283 400 руб.) - доначислена разница, причитающаяся поставщику в связи с ростом курса доллара;

Дебет 60 Кредит 51

- 286 600 руб. - оплачен нематериальный актив, приобретенный у ООО "ИнтеллектСервис".

То есть в ходе осуществления таких расчетов может возникать суммовая разница. Важно не путать термины "курсовая" и "суммовая" разница. Определение суммовой разницы приведено в п. 6.6 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 (утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), кредиторской задолженности по оплате запасов, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату ее погашения.

В отличие от суммовой курсовая разница в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2000 (утв. Приказом Минфина России от 10.01.2000 N 2н), представляет собой разницу между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу Банка России на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и рублевой оценкой этих актива и обязательства, исчисленной по курсу Банка России на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период.

Как видим, основное различие состоит в том, в какой именно валюте будет произведен платеж.

Так, п. 2 ПБУ 3/2000 указывает, что данное ПБУ не применяется при пересчете стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте или в условных денежных единицах, но подлежащих оплате в рублях.

В ситуации, когда оплата обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте или условных единицах, производится в рублях, следует говорить о суммовых разницах.

Если же и оплата должна производиться в иностранной валюте, то речь идет о курсовых разницах.

Пример. Обратимся к условиям предыдущего примера. Организация приобрела актив, стоимость которого выражена в условных единицах. В соответствии с договором 1 у. е. равна 1 долл. США.

Оплата товара производилась в рублях по курсу ЦБ РФ на дату оплаты.

То есть в данном примере у организации в результате роста курса доллара возникла суммовая разница.

А вот если оплата будет произведена непосредственно в долларах США, то в случае расхождения курса доллара на дату оприходования и дату оплаты актива возникнет курсовая разница.

В соответствии с п. 11.1 ст. 250 НК РФ к внереализационным доходам относятся доходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

Суммовая разница в целях исчисления налога на прибыль признается доходом у налогоплательщика-покупателя на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты - на дату приобретения товара (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав.

Пример. ОАО "Надежда" приобрело у поставщика нематериальный актив, стоимость которого выражена в условных единицах. В соответствии с условиями заключенного договора 1 у. е. приравнена к 1 евро.

Стоимость актива составила 14 000 у. е. На момент получения актива (14 октября 2005 г.) курс евро был условно равен 34,7843 руб/евро. Расчет с поставщиком был произведен 21 октября 2005 г., когда курс евро составил (условно) 34,5876 руб/евро.

Соответственно, 21 октября 2005 г. суммовая разница от снижения курса у. е. в размере 2753,80 руб. $((34,7843 \text{ руб.} - 34,5876 \text{ руб.}) \times 14\,000 \text{ у. е.})$ будет признана доходом предприятия.

В соответствии с пп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам относятся расходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

2.4.3. Налоговый учет

Подчеркнем, что рассмотренный выше порядок отражения в учете НМА, относился к бухгалтерскому учету.

Как известно, налоговый учет зачастую содержит значительные отличия в подходах и методологии отражения по сравнению с бухгалтерским учетом. И также зачастую эти различия не имеют под собой серьезной экономической подоплеки. Тем не менее, вне зависимости от того, как к ним относиться, эти различия существуют, оговорены законом и подлежат исполнению.

Однако никто не мешает бухгалтеру, если это допускается законодательством по возможности свести эти различия к минимуму. Нет необходимости без особых на то причин усложнять учет, соответственно, усложняя работу и в конечном итоге жизнь самому себе. Налоговый учет важно строить по принципу максимального сближения с бухгалтерским учетом.

Относительно учета НМА отличия между бухгалтерским и налоговым учетом заключаются в первую очередь в различных подходах к формированию первоначальной стоимости активов.

В налоговом учете стоимость актива определяется как сумма расходов на его приобретение, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ. В бухгалтерском учете, приобретая актив, организация сформирует его стоимость, в том числе и из суммы ЕСН, уплаченного с заработной платы работников, участвующих в процессе его приобретения, доведения до состояния, годного к эксплуатации, и включаемой в первоначальную стоимость актива, а в налоговом учете эти суммы подлежат отражению в составе расходов организации.

Данное различие является ярким примером экономически необоснованного искусственного усложнения учетных работ, связанных с использованием различных подходов в налоговом и бухгалтерском учете. Возможно именно по причине нецелесообразности существования таких различий между бухгалтерским и налоговым учетом в соответствии с Федеральным законом от 6

июня 2005 г. N 58-ФЗ в НК РФ внесены изменения, которые вступают в силу с 1 января 2006 г., и в соответствии с которыми в первоначальную стоимость не будут включаться только НДС и акцизы.

А вот расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом при формировании первоначальной стоимости актива на величину процентов по кредиту, полученному на приобретение основных средств, останутся. В налоговом учете проценты отражаются в составе внереализационных расходов.

Пример. В отчетном году приобретен нематериальный актив. Его стоимость составляет 333 012 руб. без НДС. Для приобретения актива был заключен договор гражданско-правового характера с консультантом. Сумма договора составляет 10 000 руб., а также взят в банке краткосрочный кредит, проценты по которому до момента принятия актива к учету составили 723 руб.

В бухгалтерском учете было отражено:

Дебет 08 Кредит 60

- 333 012 руб. - отражена задолженность поставщику за полученный нематериальный актив;

Дебет 19 Кредит 60

- 59 942,16 руб. - (333 012 руб. x 18%) - отражен НДС по поступившему нематериальному активу;

Дебет 60 Кредит 51

- 392 954,16 руб. - (333 012 руб. x 1,18) - погашена задолженность поставщику за полученный актив;

Дебет 08 Кредит 70

- 10 000 руб. - начислена оплата консультанту;

Дебет 70 Кредит 68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДФЛ"

- 1300 руб. - (10 000 руб. x 13% - имущественных вычетов не имеется) - начислен НДФЛ с заработной платы консультанта;

Дебет 08 Кредит 69

- 2280 руб. - (10 000 руб. x 22,8%) - начислен ЕСН и взнос от несчастных случаев на производстве с заработной платы консультанта. Отчисления в ФСС не производятся, так как данный договор является договором гражданско-правового характера.

Дебет 08 Кредит 66

- 723 руб. - отражены проценты по кредиту на приобретение актива.

Первоначальная стоимость актива составит:

В декабре 2005 г.:

Для целей бухгалтерского учета: 346 015 руб. (333 012 + 10 000 + 2280 + 723).

Для целей налогового учета: 343 012 руб. (333 012 + 10 000).

В январе 2006 г.:

Для целей бухгалтерского учета: 346 015 руб. (333 012 + 10 000 + 2280 + 723).

Для целей налогового учета: 345 292 руб. (333 012 + 10 000 + 2280).

Останутся и другие, на этот раз обоснованные расхождения. Например, в первоначальную стоимость НМА не будут включены суммы сверхнормативных командировочных расходов, если эта командировка была связана непосредственно с приобретением нематериального актива. Эти суммы в составе расходов для целей налогообложения вообще учитывать нельзя (п. 38 ст. 270 НК РФ).

§ 2.5. Приобретение НМА в составе предприятия как имущественного комплекса

Осуществляя хозяйственную деятельность, организации, как правило, покупают и реализуют отдельные объекты основных средств, готовую продукцию, материально-производственные запасы и т.п. Но предметом купли-продажи может стать сразу все предприятие в целом. В таких случаях согласно определению, данному в законодательстве, предприятие продается как имущественный комплекс.

Чтобы разобраться с особенностями приобретения НМА в ходе такой сделки, следует знать особенности совершения и оформления самой операции покупки предприятия как имущественного комплекса.

При продаже предприятия в целом оформляется договор, являющийся разновидностью договора купли-продажи. В соответствии с ним продавец должен передать в собственность покупателя предприятие как имущественный комплекс. В такой комплекс входят земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукция, права требования, долги, а также права на фирменные наименования, товарные знаки и знаки обслуживания (ст. 132 ГК РФ). Вместе с тем согласно п. 3 ст. 559 ГК РФ продавец не может передать в составе

имущественного комплекса право вести определенную деятельность, которое он получил на основании лицензии.

Права на фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания и другие средства индивидуализации продавца и его товаров, работ или услуг, а также принадлежащие ему на основании лицензии права использования таких средств индивидуализации переходят к покупателю, если иное не предусмотрено договором.

При заключении договора продажи предприятия необходимо помнить, что он должен соответствовать требованиям, установленным в ст. ст. 560 - 564 ГК РФ.

Обобщим эти требования в таблице.

Таблица

Требования к договору на куплю-продажу предприятия
как имущественного комплекса

N п/ п	Содержание требования
1	Договор заключается в письменной форме и подписывается сторонами. В противном случае он будет считаться недействительным
2	Предприятие в целом как имущественный комплекс признается недвижимостью, следовательно, договор необходимо зарегистрировать в порядке, установленном Федеральным законом от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" и договор считается заключенным с момента такой регистрации. Согласно ст. 564 ГК РФ право собственности на предприятие переходит к покупателю с момента государственной регистрации этого права. Если иное не предусмотрено договором продажи предприятия, право собственности на предприятие переходит к покупателю и подлежит государственной регистрации непосредственно после передачи предприятия покупателю (ст. 563 ГК РФ)
3	К договору должны быть приложены акт полной инвентаризации предприятия, бухгалтерский баланс, заключение независимого аудитора, перечень обязательств предприятия перед кредиторами (в нем должен быть указан каждый кредитор, размер долга перед ним и сроки погашения). Все эти документы должны быть представлены покупателю до того, как будет заключен договор
4	До момента заключения договора все кредиторы продаваемого предприятия должны быть письменно уведомлены о предстоящей сделке. В свою очередь, кредиторы должны письменно сообщить продавцу или покупателю о своем согласии на перевод долга. Если сделка состоится без согласия кредиторов, то в течение трех месяцев со дня получения уведомления они могут потребовать, чтобы задолженность перед ними была досрочно погашена, либо чтобы договор был признан недействительным
5	Предприятие переходит в собственность покупателя с того момента, как был подписан передаточный акт. В акте указывают данные о составе предприятия и о том, что кредиторы были уведомлены о предстоящей сделке. Кроме того, акт должен содержать сведения о выявленных недостатках переданного имущества

2.5.1. НДС при реализации имущественного комплекса

Налогообложение НДС данной операции имеет большее отношение к продавцу имущественного комплекса, однако требует рассмотрения и в данной книге, так как, во-первых, покупателю важен "входной" НДС и правильность его выставления, во-вторых, этот вопрос

напрямую касается предприятий, реализующих нематериальные активы в составе имущественного комплекса, что актуально для этой книги.

В отношении налогообложения такой операции НДС п. 4 ст. 158 НК РФ требует, чтобы продавец предприятия составил сводный счет-фактуру и передал его покупателю.

Покупатель предприятия регистрирует сводный счет-фактуру в книге покупок и на его основании принимает НДС к возмещению из бюджета.

Налоговая база при этом определяется отдельно по каждому из видов активов предприятия.

И вновь встает вопрос учета для налогообложения НДС отклонения продажной стоимости имущественного комплекса от балансовой стоимости.

Так, п. 2 ст. 158 НК РФ говорит об этой ситуации следующее. В случае, если цена, по которой предприятие продано ниже балансовой стоимости реализованного имущества, то для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости указанного имущества.

В случае, если цена, по которой предприятие продано выше балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке), к балансовой стоимости реализованного имущества, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке). В этом случае поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности (и стоимости ценных бумаг) не применяется.

Для целей налогообложения цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент.

Продавцом предприятия составляется сводный счет-фактура с указанием в графе "Всего с НДС" цены, по которой предприятие продано. При этом в сводном счете-фактуре выделяются в самостоятельные позиции основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непроизводственного назначения, сумма дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие позиции активов баланса. К сводному счету-фактуре прилагается акт инвентаризации.

В сводном счете-фактуре цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент.

По каждому виду имущества, реализация которого облагается налогом, в графах "Ставка НДС" и "Сумма НДС" указываются соответственно соответствующая расчетная налоговая ставка в размере 15,25 процента и сумма налога, определенная как соответствующая расчетной налоговой ставке в размере 15,25 процента процентная доля налоговой базы.

2.5.2. Бухгалтерский и налоговый учет

Выше по тексту описаны методологические требования по отражению и налогообложению такой операции. Для наглядной иллюстрации описанного порядка опишем учет приобретения имущественного комплекса на примере.

Пример. ООО "Центр продаж" реализовало предприятие как имущественный комплекс. Балансовая стоимость предприятия составляет 3 465 000 руб. Продали его за 4 000 000 руб. До реализации предприятия баланс ООО "Центр продаж" в рублях выглядел следующим образом.

(руб.)			
Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Нематериальные активы	125 000	Уставный капитал	1 500 000
Основные средства	875 000	Кредиторская задолженность	1 965 000
Ценные бумаги	100 000		
Товары, облагаемые НДС	1 320 000		
Товары, не облагаемые НДС	370 000		
Дебиторская задолженность	675 000		
Баланс	3 465 000	Баланс	3 465 000

В данном примере балансовая стоимость активов ниже продажной цены предприятия. Поэтому ООО "Центр продаж" рассчитывает поправочный коэффициент в соответствии с требованиями ст. 158 НК РФ следующим образом (решение об их переоценке не принято):

$(4\,000\,000 \text{ руб.} - 675\,000 \text{ руб.} - 100\,000 \text{ руб.}) : (3\,465\,000 \text{ руб.} - 675\,000 \text{ руб.} - 100\,000 \text{ руб.}) = 3\,225\,000 \text{ руб.} : 2\,690\,000 \text{ руб.} = 1,198885.$

Количество знаков после запятой не оговорено законодательством и зависит от необходимой точности расчета. Например, в данном случае для того, чтобы выйти на имеющийся итог 4 000 000 руб., необходимо взять именно 6 цифр после запятой. В противном случае несхождение между суммой всех активов, скорректированных на поправочный коэффициент, и итогом (4 000 000 руб.) будет составлять десятки рублей.

В выставленных ООО "Центр продаж" документах на продажу предприятия стоимость имущества с учетом рассчитанных ООО "Центр продаж" в соответствии с требованиями ст. 158 НК РФ поправочных коэффициентов составила (для упрощения примера все цифры округлены до рубля):

Наименование имущества	Сумма	В том числе НДС (расчетная ставка 15,25%)
Нематериальные активы	149 861	22 854
Основные средства	1 049 024	159 976
Ценные бумаги	100 000	
Товары, облагаемые НДС	1 582 528	241 336
Товары, не облагаемые НДС	443 587	
Дебиторская задолженность	675 000	
Баланс	4 000 000	424 166

Еще раз напомним, что по каждому виду имущества, реализация которого облагается налогом, сумма НДС определяется как соответствующая расчетной налоговой ставке в размере 15,25 процента процентная доля налоговой базы.

Организация-покупатель затратила на государственную регистрацию права собственности 7500 руб.

В бухгалтерском учете покупателя сделаны следующие записи:

Дебет 91 Кредит 76

- 7500 руб. - отражены затраты на государственную регистрацию права собственности на предприятие.

Стоит заметить, что единовременное списание расходов по государственной регистрации права собственности на предприятие не является бесспорным, так как в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н, Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. N 44н, и ПБУ 14/2000 расходы по уплате регистрационных сборов, государственных пошлин и других аналогичных платежей, произведенных в связи с приобретением прав на объекты НМА, основных средств и материально-производственных запасов, включаются в фактические затраты по приобретению этих объектов.

То есть с учетом требований данных ПБУ должен быть сделан следующий расчет:

$7500 \text{ руб.} : 3\,465\,000 \text{ руб.} = 0,0021645$ - коэффициент распределения.

Наименование имущества	Сумма	Сумма расходов на регистрацию, относящаяся к данному активу, руб.	Дебет
Нематериальные активы	125 000	271	08
Основные средства	875 000	1 894	08
Ценные бумаги	100 000	216	58
Товары, облагаемые НДС	1 320 000	2 857	41
Товары, не облагаемые НДС	370 000	801	41
Дебиторская задолженность	675 000	1 461	91
Баланс	3 465 000	7 500	

При использовании такой методологии первоначальная стоимость поступающих активов будет увеличена на сумму расходов на регистрацию в доли расходов, относящихся к данным активам.

По каким же ценам должны быть оприходованы полученные активы - по балансовым или по пересчитанным на поправочный коэффициент?

НК РФ в целях исчисления НДС говорит, что в сводном счете-фактуре цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент.

Но это в сводном счете-фактуре. А к нему должен прилагаться акт инвентаризации, должен быть также акт приема-передачи (передаточный акт). В акте инвентаризации и в акте приема-передачи (передаточном акте) будут указаны балансовые цены.

Счет-фактура является регистром налогового учета, его данные используются в первую очередь для исчисления НДС и в особенности в данной операции. Поэтому оприходование объектов поступающих активов должно производиться по их балансовой стоимости, указанной в соответствующих актах.

То есть покупатель учитывает активы, полученные в составе имущественного комплекса, по цене, которая указана в акте инвентаризации предприятия. Она равна стоимости, по которой активы числились у предприятия-продавца.

Отразим оприходование активов:

Дебет 76 Кредит 51

- 7500 руб. - оплачена государственная регистрация;

Дебет 08 Кредит 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж"

- 125 000 руб. - оприходованы нематериальные активы, полученные в составе имущественного комплекса;

Дебет 08 Кредит 76

- 271 руб. - отражена доля расходов на государственную регистрацию имущественного комплекса, относящаяся к нематериальным активам;

Дебет 04 Кредит 08

- 125 271 руб. - введены в эксплуатацию нематериальные активы;

Дебет 08 Кредит 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж"

- 875 000 руб. - оприходованы основные средства, полученные в составе имущественного комплекса;

Дебет 08 Кредит 76

- 1894 руб. - отражена доля расходов на государственную регистрацию имущественного комплекса, относящаяся к основным средствам;

Дебет 01 Кредит 08

- 876 894 руб. - введены в эксплуатацию основные средства;

Дебет 58 Кредит 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж"

- 100 000 руб. - оприходованы ценные бумаги, полученные в составе имущественного комплекса;

Дебет 58 Кредит 76

- 216 руб. - отражена доля расходов на государственную регистрацию имущественного комплекса, относящаяся к ценным бумагам;

Дебет 41 субсчет "Товары, облагаемые НДС" Кредит 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж"

- 1 320 000 руб. - оприходованы товары, облагаемые НДС;

Дебет 41 субсчет "Товары, облагаемые НДС" Кредит 76

- 2857 руб. - отражена доля расходов на государственную регистрацию имущественного комплекса, относящаяся к товарам, облагаемым НДС;

Дебет 41 субсчет "Товары, не облагаемые НДС" Кредит 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж"

- 370 000 руб. - оприходованы товары, не облагаемые НДС;

Дебет 41 субсчет "Товары, облагаемые НДС" Кредит 76

- 801 руб. - отражена доля расходов на государственную регистрацию имущественного комплекса, относящаяся к товарам, не облагаемым НДС;

Дебет 76 (62) Кредит 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж"

- 675 000 руб. - оприходована дебиторская задолженность;

Дебет 91 Кредит 76

- 1461 руб. - отражена доля расходов на государственную регистрацию имущественного комплекса, относящаяся к дебиторской задолженности.

Получаем, что активов, поступивших от ООО "Центр продаж" оприходовано на сумму 3 465 000 руб. (125 000 + 875 000 + 100 000 + 1 320 000 + 370 000 + 675 000).

Однако в учете предприятия числится и кредиторская задолженность в сумме 1 965 000 руб., которая также переходит на баланс предприятия-покупателя и которую необходимо погасить:

Дебет 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж" Кредит 76 (60)

- 1 965 000 руб. - отражена поставленная на учет кредиторская задолженность, переданная в ходе купли-продажи имущественного комплекса.

Таким образом, получаем, что задолженность перед ООО "Центр продаж" (разница между кредитовым и дебетовым оборотом счета 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж" составляет: 1 500 000 руб. (3 465 000 - 1 965 000). В то же время предприятие продано за 4 000 000 руб. Следовательно, имеющаяся разница будет представлять собой положительную деловую репутацию предприятия:

Дебет 08 Кредит 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж"

- 2 075 834 руб. - (4 000 000 - 1 500 000 - 424 166) - отражена деловая репутация организации;

Дебет 19 Кредит 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж"

- 424 166 руб. - отражена сумма НДС, указанная в сводном счете-фактуре;

Дебет 04 Кредит 08

- 2 075 834 руб. - оприходован нематериальный актив (деловая репутация организации).

Итак, теперь по кредиту счета 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж" числится сумма 4 000 000 руб., которую и необходимо погасить:

Дебет 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж" Кредит 51

- 4 000 000 руб. - перечислены деньги ООО "Центр продаж";

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 424 166 руб. - возмещен из бюджета НДС.

Но не будем спешить заканчивать данный пример. Обратимся к нему еще раз. Теперь предположим, что продажная стоимость данного имущественного комплекса составила не 4 000 000 руб., а всего 1 200 000 руб.

В этом случае для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости указанного имущества:

$1\,200\,000 \text{ руб.} : 3\,465\,000 \text{ руб.} = 0,34632$.

Заметим, что в данном случае ст. 158 НК РФ ничего не говорит об исключении из расчета поправочного коэффициента суммы дебиторской задолженности и ценных бумаг. Но если с ценными бумагами ситуация особая и их оценочная стоимость может значительно отличаться от номинала, то с дебиторской задолженностью ситуация иная. Даже при приобретении дебиторской задолженности с дисконтом, в учете будет отражена вся величина дебиторской задолженности, так сказать номинал.

Если не скорректировать расчет на величину дебиторской задолженности, то итог просто не будет получен. Это наглядно видно по нашему примеру даже и без точных расчетов. Все активы, чтобы выйти на продажную стоимость бизнеса (1 200 000 руб.), должны уменьшиться до одной трети. Если дебиторская задолженность остается в полной сумме (675 000 руб.), то в итоге мы не сможем получить 1 200 000 руб. Скорректировать дебиторскую задолженность мы также не можем. Если она реальная, то должна учитываться в полной сумме, несмотря на риск невыплаты; если не реальна, то должна быть списана. Но это в самом бухгалтерском учете. В данном случае счет-фактура - это регистр налогового учета и данные, приведенные в ней по такой операции, будут использоваться лишь для налогообложения НДС.

Исключение из расчета дебиторской задолженности приведет к получению более низкой величины коэффициента, следовательно, и налогооблагаемой базы, и, соответственно, в итоге суммы налога.

Поэтому получается, что исключать дебиторскую задолженность из расчета нельзя и полученный коэффициент будет верным.

В выставленных ООО "Центр продаж" документах на продажу предприятия в этом случае стоимость имущества с учетом рассчитанных ООО "Центр продаж" в соответствии с требованиями ст. 158 НК РФ поправочных коэффициентов составит (для упрощения примера все цифры округлены до рубля):

Наименование имущества	Сумма	В том числе НДС (расчетная ставка 15,25%)
1	2	3
Нематериальные активы	43 292 (округлены на 2 руб. в большую сторону	6 602

	для выхода на итог)	
Основные средства	303 030	46 212
Ценные бумаги	34 632	
Товары, облагаемые НДС	457 142	69 714
Товары, не облагаемые НДС	128 138	
Дебиторская задолженность	233 766	
Баланс	1 200 000	122 528

Дебет 19 Кредит 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж"

- 122 528 руб. - отражена сумма НДС, указанная в сводном счете-фактуре.

Итак, отразив поступление всех активов и пассивов, получим, что задолженность перед ООО "Центр продаж" (разница между кредитовым и дебетовым оборотом счета 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж" составляет: 1 622 528 руб. (3 465 000 - 1 965 000 + 122 528). А предприятие продано за 1 200 000 руб.

Следовательно, имеющаяся разница будет представлять собой отрицательную деловую репутацию предприятия.

Дебет 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж" Кредит 98

- 422 528 руб. - (1 622 528 - 1 200 000) - отражена отрицательная деловая репутация организации.

Итак, теперь по кредиту счета 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж" числится сумма 1 200 000 руб., которую и необходимо погасить:

Дебет 76 субсчет "Расчеты с ООО "Центр продаж" Кредит 51

- 1 200 000 руб. - перечислены деньги ООО "Центр продаж";

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 122 528 руб. - возмещен из бюджета НДС.

2.5.3. Налоговый учет деловой репутации

Отрицательная деловая репутация, являясь внереализационным доходом, увеличивает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Статья 250 НК РФ, содержащая перечень внереализационных доходов, ничего не упоминает о деловой репутации, однако перечень внереализационных доходов, приведенный в ст. 250 НК РФ, не является закрытым, что не противоречит учету отрицательной деловой репутации в составе внереализационных доходов.

У многих при этом возникает вопрос о том, в каком порядке учесть данные доходы - одновременно или в течение какого-то периода.

По нашему мнению, данные доходы должны быть учтены в налогооблагаемой базе предприятия одновременно, так как для учета их иным образом не имеется правовых оснований.

В Письме Минфина России от 8 октября 2003 г. N 04-02-05/3/77 содержится аналогичный вывод. В нем говорится, что поскольку НК РФ не содержит специальной нормы для учета имущества и обязательств, полученных в результате приобретения предприятия, полагаем, что в целях налогового учета обязательства приобретаемого предприятия учитываются по стоимости, указанной в балансе предприятия, а отрицательная деловая репутация, являющаяся доходом у покупателя стороны, учитывается в том отчетном периоде, в котором приобретается предприятие.

В Письме Минфина от 30 марта 2005 г. N 03-03-01-02/98 относительно налогового учета рассматриваемой операции выражено следующее мнение.

Поскольку НК РФ (гл. 25) не содержит специальной нормы для учета имущества и обязательств, полученных в результате приобретения предприятия, полагаем, что в целях налогового учета обязательства приобретаемого предприятия учитываются по стоимости, указанной в балансе предприятия, а отрицательная деловая репутация, являющаяся доходом у покупателя стороны, учитывается в том отчетном периоде, в котором приобретается предприятие.

Налоговый кодекс РФ не предусматривает уменьшение налогооблагаемой базы на суммы положительной деловой репутации. Однако самое время вспомнить о том, что в соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Не является закрытым и перечень внереализационных расходов предприятия (ст. 265 НК РФ). Поэтому надбавку к цене предприятия, по нашему мнению, следует учесть в составе внереализационных расходов предприятия. Период учета таких расходов будет аналогичен периоду учета отрицательной деловой репутации в составе внереализационных доходов. Это тот отчетный период, в котором приобретает предприятие.

§ 2.6. Расходы, сопутствующее НМА

Не всегда получается так, что вот приобрели какой-то объект, учли его в составе НМА и далее работаем без проблем и дополнительных затрат.

В ходе осуществления финансово-хозяйственной деятельности могут возникать различные сопутствующие расходы.

Например, мало просто создать web-сайт. Он должен быть доступен пользователям Интернета, иначе он не сможет приносить экономические выгоды. То есть он должен быть размещен в сети. Сайт, не размещенный в сети, так и будет учитываться в полной стоимости на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", являясь не введенным в эксплуатацию. А чтобы разместить сайт в сети можно прибегнуть к так называемым услугам хостинга. Этот термин означает, что некая, обычно специализирующаяся на этом организация берется разместить представленный ей сайт на своем сервере и осуществлять техническое обслуживание этого web-ресурса.

Расходы, возникающие при этом, могут быть двух видов - разовый вступительный платеж и ежемесячные платежи. Ежемесячные платежи могут быть как фиксированными, так и зависящими от определенных показателей (объема времени пользования сетью, объема полученной предприятием информации, времени суток пользования сетью).

Если web-сайт еще не введен в эксплуатацию, то взимаемый разовый платеж за такую услугу должен быть включен в его первоначальную стоимость, как расходы на доведение объекта до состояния, при котором возможна его эксплуатация. Если стоимость актива уже сформирована, то ее изменение не производится, такие расходы в этом случае будут представлять собой расходы предприятия.

А вот платежи за пользование Интернетом предприятие может включить в себестоимость и учесть при исчислении налога на прибыль. Для этого на предприятии, конечно же, должны присутствовать организационно-распорядительные документы (приказы, распоряжения, должностные инструкции, отчеты о проделанной работе и т.д.), на основании которых можно судить об области применения Интернета.

Пример. ООО "Арсен" разработало 2 сайта. При этом стоимость сайта N 1 составляет 20 000 руб., и организация обладает исключительными правами на его использование. А вот по второму сайту, стоимость которого 14 500 руб., документы, подтверждающие исключительные права на его использование, отсутствуют.

Стоимость единовременного платежа по размещению в сети каждого сайта (N N 1 и 2) составила по 750 руб. Срок, на который заключен договор, не определен.

Также в соответствии с договором ежемесячно за техническое обслуживание с предприятия будет взиматься плата в сумме 240 руб.

Данные хозяйственные операции отражены в учете следующим образом:

Дебет 08 Кредит 60

- 20 750 руб. - отражены расходы на создание сайта N 1 (вместе с единовременным платежом за размещение сайта в Интернет);

Дебет 97 Кредит 60

- 750 руб. - отражен единовременный взнос за размещение web-сайта N 2.

Стоимость, аккумулированная на счете 97 "Расходы будущих периодов" по сайту N 2, составила 15 250 руб. (14 500 + 750).

Дебет 04 Кредит 08

- 20 750 руб. - сайт N 1 введен в эксплуатацию. По сайту N 2 дополнительных проводок не делается.

Дебет 26 Кредит 60

- 240 руб. - ежемесячно будет отражаться плата за техническое обслуживание.

Могут также возникать и дополнительные расходы, связанные с функционированием в сети созданного web-сайта. К примеру, сайт создан, работает, но о нем почти никто не знает. Как сделать его более известным, доступным? Для этого его можно зарегистрировать в различных поисковых системах. Такие затраты можно будет списать на расходы в течение периода, к которому они будут относиться.

Так, в Письме Управления МНС России по г. Москве от 17 ноября 2003 г. N 23-10/4/65062 со ссылкой на Письма МНС России от 24.03.2003 N 02-5-11/73-К342 и от 27.03.2003 N 02-5-11/90-П035 выражается мнение, что затраты организации, занимающиеся розничной торговлей посредством интернет-магазина, на серверное обслуживание этого интернет-магазина (в том числе круглосуточную поддержку его работоспособности, FTP-доступ и аренду дискового пространства - памяти), размещенного на сервере организации-партнера, относятся к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, при условии заключения и исполнения сделок в интернет-пространстве.

А чтобы обосновать производственную направленность расходов на подключение к Интернету, на наш взгляд, целесообразно оформить соответствующую организационно-распорядительную документацию. Это может помочь избежать трений с налоговыми органами в отношении учета таких расходов.

§ 2.7. Оформление поступления и инвентаризация НМА

Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект. А инвентарным объектом НМА, в свою очередь, считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо в использовании для управленческих нужд организации.

Нематериальные активы принимаются и к бухгалтерскому, и к налоговому учету по первоначальной стоимости. Вот только стоимость эта может быть для целей разных учетов различной. Об этом подробно будет рассказано далее.

Стоимость НМА, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ. При этом законодательство РФ фактически не содержит оговорок, в каких случаях стоимость НМА может быть изменена.

А вот МСФО 38 "Нематериальные активы" требует, чтобы последующие затраты, то есть произведенные после его покупки или создания, увеличивали фактическую себестоимость нематериального актива, если:

- имеется вероятность того, что эти затраты позволят активу создавать будущие экономические выгоды сверх первоначально определенных норм;
- затраты могут быть надежно оценены и отнесены на актив.

А вот если затраты на нематериальный актив первоначально были признаны в качестве расхода, МСФО 38 запрещает впоследствии признавать эти затраты как часть себестоимости нематериального актива.

В отечественном учете с точностью до наоборот. И нормы бухгалтерского, и нормы налогового учета требуют отнесения долгосрочных затрат в стоимость соответствующих активов. При выявлении ошибки - такая ошибка должна быть исправлена и более того, неисправление такой ошибки приводит к штрафным санкциям со стороны налоговых органов, так как при единовременном списании таких затрат происходит занижение прибыли.

При постановке НМА на учет на каждый объект открывается Карточка учета НМА (форма N НМА-1).

Указанная форма утверждена Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. N 71а "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и НМА, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве" (далее - Постановление N 71а).

В отношении основных средств Постановление N 71а сменило Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. N 7 и при этом важно обратить внимание, что нормы Постановления N 71а утратили свою силу в отношении форм только по учету основных средств, но не НМА. Поэтому при заполнении карточки по учету НМА по-прежнему необходимо обращаться к нормам Постановления N 71а. Карточка применяется для учета всех видов НМА, поступивших в организацию, ведется в бухгалтерии на каждый объект и заполняется в одном экземпляре на основании документа на оприходование, акта приемки-передачи (перемещения) НМА и другой документации.

Таким образом, чтобы заполнить карточку по учету НМА (форма N НМА-1), первоначально необходимо иметь документ на оприходование, акт приемки-передачи (перемещения) НМА.

Постановлением N 71а не утверждены унифицированные формы первичной учетной документации по осуществлению операций с нематериальными активами (за исключением формы N НМА-1).

Поэтому такие формы должны быть разработаны организацией самостоятельно. При этом следует учитывать требования п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон о бухгалтерском учете), п. 13 Положения по ведению

бухгалтерского учета и других нормативных документов, в которых приведены обязательные реквизиты, которые должны содержаться в первичных документах.

Например, согласно п. 5.2.4 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. Письмом Минфина России от 30.12.1993 N 160) нематериальные активы по мере создания или поступления в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, следует зачислять в состав НМА на основании акта приемки.

Разработанные и используемые на предприятии формы первичной учетной документации целесообразно закрепить в приказе об учетной политике организации.

Рассмотрим порядок оформления акта приемки-передачи нематериального актива на примере.

Пример. (заполнение акта приемки-передачи НМА)

Гражданин Крымов Роберт Александрович 1 мая 2005 г. заключил с ООО "Книжная Редакция Версаль" (г. Москва) договор (порядковый номер 55) на передачу исключительных авторских прав на созданное литературное произведение - книгу под рабочим названием "Лифт в неизвестность". В соответствии с договором исключительные авторские права передаются на три года с момента подписания акта сдачи-приемки. Размер вознаграждения автору за передачу прав составляет 75 000 руб. Акт приемки-передачи исключительных авторских прав (порядковый номер 55) был подписан 1 октября 2005 г. В этот же день акт был утвержден.

Со стороны ООО "Книжная Редакция Версаль" договор подписан директором Авсеровым Д.Д.

В ООО "Книжная Редакция Версаль" оприходование поступающих активов оформляется актами приемки, которые составляются специально созданной для этого комиссией (приказ директора N 2 от 03.01.2005) в составе главного редактора Кашкиной А.А., менеджера по работе с авторами Малкиной М.Г., бухгалтера Николаевой Т.О.

По строке "Акт N ___ приемки-передачи НМА" указывается порядковый номер акта. В данном примере указывается номер 55.

По строке "Организация" указывают полное наименование организации, в которой был составлен данный акт и ее код по ОКПО. Название организации в нашем примере - ООО "Книжная Редакция Версаль", код по ОКПО - 38986802.

На основании требований п. 4 ст. 9 Закона Российской Федерации от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" первичный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это невозможно - непосредственно после ее окончания. В соответствии с этим требованием дата составления акта, указываемая в графе "Дата составления", должна совпадать с датой приемки объекта НМА. Приемка произведена и акт составлен 1 октября 2005 г.

Далее указывается или само структурное подразделение организации, в котором будет использоваться принимаемый актив, или его кодовый номер согласно системе кодирования, применяемой в организации. Если получаемый актив будет использоваться для деятельности организации в целом, то данная строка не заполняется. Исключительные авторские права на созданное литературное произведение - книгу под рабочим названием "Лифт в неизвестность" предназначены для использования организацией в целом. Следовательно, данная строка не заполняется.

В таблице, в графе "Сдатчик" указывается лицо (физическое или юридическое), которое производит передачу объекта, а в графе "Получатель" указывается лицо, получающее данный объект. В нашем примере это Крымов Р.А. и ООО "Книжная Редакция Версаль" соответственно.

Указание корреспонденции счетов при приемке объекта предполагает указание дебета в составе счета, субсчета и кода аналитического учета, а также кредита, тоже с указанием счета, субсчета и кода аналитического учета.

Код аналитического учета проставляется в том случае, если на предприятии принята соответствующая система кодирования, при ее отсутствии в данной графе ставится прочерк.

Аналитический учет на предприятии ведется по каждому договору на создание актива, при этом в качестве кода принимаются фамилия и инициалы автора.

В нашем примере актив принимается по дебету счета 08, субсчет "Приобретение НМА" с указанием кода аналитического учета. На ООО "Книжная Редакция Версаль" поступающему объекту присвоен аналитический код 1205/2005/55, где 1205 - общий порядковый номер числящихся объектов, 2005 - указание на год поступления актива и 55 - порядковый номер поступающего актива в 2005 г. Таким же будет и инвентарный номер.

По кредиту указывается счет 76, субсчет "Выполнение работ по авторским договорам заказа", код аналитического учета "Крымов Р.А."

Заполняя акт, далее в столбце "Расходы на создание объекта" и "Итого первоначальная стоимость" указывают общую сумму расходов, формирующих первоначальную стоимость объекта,

а также их расшифровку, если она складывается из нескольких составляющих. В нашем примере общая сумма расходов на создание объекта составила 75 000 руб. - вознаграждение автору за передачу авторских прав. Других расходов по приобретению данного актива организация не понесла.

"Срок полезного использования", указываемый далее, может быть определен экспертным путем или на основании документов, подтверждающих передачу нематериального актива. По условиям договора в нашем примере организация получила исключительные права использования на три года, соответственно срок полезного использования данного актива будет равен трем годам, поэтому в данной графе указывается период 36 месяцев.

Параметр, проставляемый в графе "Норма амортизации, %", определяется расчетным путем. По данным нашего примера, она будет равна 2,78% (100% : 36 мес.).

В следующем столбце таблицы указывается сумма ежемесячно начисляемой амортизации. В нашем примере она составит: 2085 руб. (75 000 руб. x 2,78%).

В графе "Счета и объекты аналитического учета для отнесения амортизации" проставляется счет бухгалтерского учета, на который будут списываться суммы начисляемой амортизации по данному объекту.

На ООО "Книжная Редакция Версаль" для этих целей используется счет 26 субсчет "Амортизация НМА".

Инвентарный номер актива проставляется в следующем столбце таблицы.

В последнем столбце таблицы "Документы о регистрации" проставляется отметка о регистрации объекта. В данном примере регистрация не производилась.

Затем указываются наименование и реквизиты (дата и номер) документа, которым была назначена комиссия, оформляющая операции с нематериальными активами. Напомним, что это приказ директора N 2 от 3 января 2005 г.

В акте приводится также и полное наименование объекта, с которым ознакомилась комиссия. В нашем примере таким объектом являются исключительные авторские права на созданное литературное произведение - книгу под рабочим названием "Лифт в неизвестность".

В акте указывается, где в момент приемки находится актив. Приемка прав производилась по адресу ООО "Книжная Редакция Версаль", а именно г. Москва, ул. Победы, 100.

Краткая характеристика объекта должна отражать основные моменты, характеризующие актив и его работу.

Например, исключительные авторские права на созданное литературное произведение - книгу под рабочим названием "Лифт в неизвестность" - представляют собой исключительные авторские права на художественную книгу, имеющую фантастический сюжет и описывающую в юмористическом стиле приключения молодого человека, попавшего в параллельный мир и вынужденного исполнять роль секретного агента. Книга состоит из 25 глав, объем произведения 32,4 авт. л.

Ознакомившись с объектом, комиссия определяет: соответствует ли объект заданию, требуется или нет доработка, что показали результаты испытания объекта, и после этого комиссия делает заключение о том, что в дальнейшем следует предпринять по данному активу.

В нашем примере объект заданию соответствует, доработка не требуется, результаты экспертной оценки показали, что объект соответствует всем необходимым параметрам и годен к эксплуатации и поэтому в заключении комиссии указано: "Осуществить приемку объекта и ввести объект в эксплуатацию".

В перечень прилагаемой документации могут быть включены все документы, имеющие отношение к принимаемому активу. Этими документами могут быть копии договоров (соглашений), авторский договор и другая документация. При получении нематериального актива в качестве вноса в уставный капитал приложениями могут быть копии выдержек из учредительных документов, которые подтверждают стоимость и порядок внесения в уставный капитал НМА.

В нашем примере в перечень прилагаемой документации включены:

1 Задание для написания книги.

2. Авторский договор заказа.

3 Распечатанный экземпляр книги с титульным листом, позволяющий идентифицировать произведение.

Заполненный акт члены комиссии заверяют своими подписями, подтверждая тем самым правильность указанных данных. Подпись каждого лица должна включать в себя наименование должности, личную подпись и ее расшифровку (фамилию и инициалы).

Затем составленный и подписанный акт передают на утверждение руководителю организации (или иному уполномоченному лицу), который на лицевой стороне акта под специально введенной строкой "Утверждаю" указывает свою должность, расписывается, приводит расшифровку подписи (фамилию и инициалы) и дату утверждения акта.

После того как акт утвержден руководителем предприятия, он должен быть передан в бухгалтерию, где делают отметку об открытии карточки учета НМА, а также производят соответствующие записи на счетах бухгалтерского учета.

Составленный акт выглядит следующим образом:

Утверждаю
Директор ООО "Книжная Редакция Версаль"
Авсеров

----- Авсеров Д.Д.

1 октября 2005 г.

Акт N 55
приемки-передачи НМА

Организация ООО "Книжная Редакция
Версаль"
ОКПО 38986802

Дата составления	1 октября 2005 г.
---------------------	----------------------

Структурное подразделение: _____

Сдатчик	Получатель	Дебет		Кредит	
		Счет, субсчет	Код аналитического учета	Счет, субсчет	Код аналитического учета
Крымов Р.А.	ООО "Книжная Редакция Версаль"	08 субсчет "Приобретение НМА"	1205/2005/55	76 субсчет "Выполнение работ по авторским договорам заказа"	Крымов Р.А.

Расходы на создание объекта: Вознаграждение автору за передачу авторских прав	75 000,00
Итого первоначальная стоимость	75 000,00
Инвентарный номер объекта	1205/2005/55
Документы о регистрации	-
Срок полезного использования	36 месяцев
Норма амортизации, %	2,78
Сумма начисленной амортизации	2 085 (75 000 руб. x 2,78%)
Счета и объекты аналитического учета для отнесения амортизации	26 субсчет "Амортизация НА"

Комиссия, назначенная на основании приказа директора от 03.01.2005 N 2 в составе:

Председателя комиссии: главного редактора Кашкиной А.А.,

Членов комиссии: менеджера по работе с авторами Малкиной М.Г., бухгалтера Николаевой Т.О.

произвела ознакомление с исключительными авторскими правами на созданное литературное произведение - книгу под рабочим названием "Лифт в неизвестность", принимаемой в эксплуатацию от Крымова Роберта Александровича согласно договору от 01.05.2005 N 55.

В момент приемки объект находится в ООО "Книжная Редакция Версаль", г. Москва, ул. Правды, 100.

Краткая характеристика объекта.

Исключительные авторские права на созданное литературное произведение - книгу под рабочим названием "Лифт в неизвестность" - представляют собой исключительные авторские права на художественную книгу, имеющую фантастический сюжет и описывающую в юмористическом стиле приключения молодого человека, попавшего в параллельный мир и вынужденного исполнять роль секретного агента. Книга состоит из 25 глав, объем произведения 32,4 авт. л.

Объект заданию соответствует.

Доработка не требуется.

Результаты экспертной оценки показали, что объект соответствует всем необходимым параметрам и годен к эксплуатации.

Заключение комиссии: Осуществить приемку объекта и ввести объект в эксплуатацию.

Приложение.

1. Задание для написания книги.

2. Авторский договор заказа.

3. Распечатанный экземпляр книги с титульным листом, позволяющий идентифицировать произведение.

Председатель комиссии:

Кашкина

Главный редактор

----- Кашкина А.А.

Члены комиссии:

Малкина

Менеджер по работе с авторами

----- Малкина М.Г.

Николаева

Бухгалтер

----- Николаева Т.О.

Объект НМА

Крымов

Сдал

----- Крымов Р.А.
М.П.

Кашкина

Принял

----- Главный редактор Кашкина А.А.
М.П.

Отметка бухгалтерии об открытии карточки по учету нематериального актива.

Морокова

Главный бухгалтер

----- Морокова Л.А.

1 октября 2005 г.

На основании составленного акта приемки-передачи в бухгалтерии составляется карточка учета НМА.

1205/2005/55
КАРТОЧКА N -----
УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Форма по ОКУД
ООО "Книжная Редакция Версаль"
Организация ----- по ОКПО
Структурное подразделение -----

Коды
0310001
38986802

Дата составления	Код вида операции	Документ на оприходование	
		дата	номер
01.10.2005	-	01.10.2005	55

Исключительные авторские права на созданное литературное произведение - книгу под рабочим названием "Лифт в неизвестность" предназначены для издания и реализации соответствующего литературного произведения.

Структурное подразделение	Вид деятельности	Счет, субсчет	Код аналитического учета	Первоначальная (балансовая) стоимость, руб. коп.	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации, руб. коп.	Норма амортизации, % или сметная ставка	Код счета и объекта аналитического учета (для отнесения амортизации нематериальных активов)	Дата постановки на учет
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
-	-	04	1205/2005/55	75 000,00	36 мес.	2 085 (75 000 руб. х 2,78%)	2,78%	26 субсчет "Амортизация НА"	01.10.2005

Способ приобретения	Документ о регистрации (наименование, номер, дата)	Выбыло (передано)		
		по документу	причина выбытия (перемещения)	сумма выручки от реализации, руб. коп.

		номер	дата	наименование	код	
11	12	13	14	15	16	17
Создание по авторскому договору заказа N 55 от 1 мая 2005 г.	-					

Сумма износа, руб. коп.

-

Краткая характеристика объекта нематериальных активов

Исключительные авторские права на созданное литературное произведение – книгу под рабочим названием "Лифт в неизвестность" представляют собой исключительные авторские права на художественную книгу, имеющую фантастический сюжет и описывающую в юмористическом стиле приключения молодого человека, попавшего в параллельный мир и вынужденного исполнять роль секретного агента.

Книга состоит из 25 глав, объем произведения 32 авт. л.

	Бухгалтер Николаева	Николаева Т.О.
Карточку заполнил	-----	-----
	должность	подпись
01 октября 05		расшифровка подписи
"--" ----- 20-- г.		

Данные для заполнения карточки во многом берутся из акта приемки-передачи.

По строке "Карточка N ____ учета НМА" указывается порядковый номер открываемой карточки. В данном примере указывается номер 1205/2005/55, где 1205 - общий порядковый и инвентарный номер актива, а 2005/55 - это год поступления актива и порядковый номер поступившего актива в 2005 г.

Наименованием организации в нашем примере, в которой была открыта данная карточка, является ООО "Книжная Редакция Версаль", а ОКПО - 38986802.

Дата открытия карточки указывается в графе "Дата составления". Карточка была открыта в тот же день, когда актив был принят и акт был утвержден руководителем - 1 октября 2005 г.

Аналогично акту приемки-передачи указывается структурное подразделение организации, в котором будет использоваться принимаемый актив, или его кодовый номер, принятый в организации. Напомним, что в нашем примере полученный актив будет использоваться организацией в целом, а не каким-то конкретным структурным подразделением. Поэтому в данной графе ставится прочерк.

Код вида операции указывается согласно принятой в организации системе кодирования операций. Если организация не использует такой системы, то в данной графе ставится прочерк.

В графах номер и дата документа на оприходование в данном примере ставится дата 01.10.2005 и N 55, то есть дата и номер акта приемки-передачи нематериального актива.

После этого приводится полное наименование и назначение объекта, на который заведена карточка. В нашем примере этим объектом являются исключительные авторские права на созданное литературное произведение - книгу под рабочим названием "Лифт в неизвестность".

В приводимой далее таблице в графе "Структурное подразделение" указывается наименование или код структурного подразделения, в которое передается программа. В ООО "Книжная Редакция Версаль" отсутствует конкретное структурное подразделение, в которое передается актив, следовательно, в соответствующих графах ставится прочерк.

Далее указывается счет и субсчет бухгалтерского учета, на котором оприходован нематериальный актив.

В ООО "Книжная Редакция Версаль" нематериальные активы учитываются на счете 04 "Нематериальный актив". Субсчет к данному счету на предприятии не используется, учет НМА осуществляется по их видам.

Код аналитического учета проставляется в том случае, если на предприятии принята соответствующая система кодирования, при ее отсутствии в данной графе ставится прочерк. Кодом исключительных авторских прав на созданное литературное произведение - книгу под рабочим названием "Лифт в неизвестность" - будет выступать инвентарно-аналитический номер, то есть 1205/2005/55.

Первоначальная стоимость актива указывается в столбце 5 таблицы. Она складывается из всех затрат, непосредственно связанных с получением данного объекта. В нашем примере первоначальная стоимость составляет 75 000,00 руб.

ООО "Книжная Редакция Версаль" покупает исключительные права на использование и распространение данного продукта на срок 3 года, поэтому в графе "Срок полезного использования" указывается период 36 месяцев.

В следующей графе таблицы указывается сумма ежемесячно начисляемой амортизации. В нашем примере она составит: 2085 руб. ($100\% : 36 \text{ мес.} \times 75\,000 \text{ руб.}$). Эти данные и будут указаны в данной графе.

В столбце "Норма амортизации, %", должна быть приведена рассчитанная месячная норма амортизации данного объекта. По данным нашего примера, она будет равна 2,78% ($100\% : 36 \text{ мес.}$).

В графе "Код счета и объекта аналитического учета (для отнесения амортизации НМА)" проставляется счет бухгалтерского учета, на который будут списываться суммы начисляемой амортизации по данному объекту. В ООО "Книжная Редакция Версаль" для этих целей используется счет 26 субсчет "Амортизация НМА".

В 10-м столбце данной таблицы указывается дата постановки на учет нематериального актива. В нашем примере это 1 октября 2005 г.

Графа "Способ приобретения" должна содержать информацию о том, каким образом организация получила нематериальные активы (изготовление, вклад в уставный капитал, безвозмездное получение, приобретение за плату, приобретение в составе купленного предприятия и т.п.). Как уже отмечалось на страницах этой книги, от того, каким образом предприятие приобрело актив, зависит формирование его первоначальной стоимости.

В ООО "Книжная Редакция Версаль" эта графа была заполнена следующим образом: "Создание по авторскому договору заказа N 55 от 1 мая 2005 г."

В 12-м столбце таблицы "Документы о регистрации" проставляется отметка о регистрации объекта.

В нашем примере регистрация прав не производилась.

При последующем выбытии объекта будут заполняться столбцы 13 - 17, в которых будет указано:

- в столбцах 13 - 14 - номер и дата документа, по которому произведено выбытие объекта;
- в столбцах 15 - 16 - наименование и код причины выбытия (перемещения) объекта;
- в столбце 17 - выручка от реализации объекта.

При выбытии объекта также должна быть заполнена и строка "Сумма износа", в которой отражается сумма начисленного износа по выбывающему активу.

В нашем примере эти столбцы остаются не заполненными, так как мы рассматриваем поступление, а не выбытие актива.

На оборотной стороне карточки необходимо указать краткую характеристику объекта, которая должна отражать основные моменты, характеризующие актив и его работу.

В нашем случае эти данные можно перенести из акта приемки-передачи.

Далее, заканчивая оформление карточки, следует указать должность, подпись и расшифровку подписи (фамилию и инициалы) работника, заполнившего карточку. В ООО "Книжная Редакция Версаль" таким работником является бухгалтер Николаева Т.О.

Карточка была заполнена 1 октября 2005 г., что и указывается в последней ее строке.

В отношении объектов основных средств Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина России от 20 июля 1998 г. N 33н, указывают, что инвентарные номера списанных с бухгалтерского учета объектов основных средств не присваиваются вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение пяти лет по окончании года списания.

Несмотря на то, что данные методические указания являются утратившими силу и относятся к основным средствам, для обеспечения бесперебойного ведения аналитического учета данное требование целесообразно распространить и на карточки по нематериальным активам.

Приняв нематериальный актив на учет, организация тем самым включила его в состав своего имущества и, следовательно, должна руководствоваться п. 26 Положения по бухгалтерскому учету, а также ст. 12 Закона о бухгалтерском учете. Упомянутые нормы требуют для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности проведения инвентаризации имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно законодательству. Частота и порядок проведения инвентаризаций, установленные руководителем в соответствии со

спецификой деятельности организации и особенностями производственного процесса, закрепляются в приказе об учетной политике организации.

Напомним, что инвентаризация обязательно проводится в следующих случаях:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года);
- при смене материально-ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Пример. В ООО "Книжная Редакция Версаль" в силу специфики деятельности числится в учете значительное количество НМА.

Для организации надлежащего контроля за состоянием и оценкой этих ценностей, для формирования достоверной бухгалтерской отчетности в приложении к приказу об учетной политике установлено следующее.

Выписка из приложения N 9 к приказу об учетной политике предприятия от 31.12.2005 N 75:

Положение о проведении инвентаризации имущества
и обязательств по ООО "Книжная Редакция Версаль"

п/п	Наименование счета	Счет	Количество, сроки и порядок проведения	Примечания
1	2	3	4	5
1	Нематериальные активы	04	1 раз в квартал; инвентаризация ведомостей, актов, описей; внезапные проверки, даты проведения которых устанавливаются руководителем	В ходе проверки устанавливается возможность дальнейшего использования числящихся объектов, осуществляется их экспертная оценка для ведения аналитических работ, проверяется наличие и правильность оформления всех документов, подтверждающих наличие НМА и исключительные права организации на них
2	Основные средства	01
3

В ходе проведения инвентаризации НМА следует руководствоваться Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49.

Необходимо проверить наличие документов, подтверждающих права организации на использование НМА; правильность и своевременность их отражения в балансе.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

а) излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты;

б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм - за счет виновных лиц. Если

виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты.

При этом если рыночная цена определяется с помощью независимых оценщиков, то расходы по независимой оценке должны быть оплачены за счет чистой прибыли организации, поскольку они непосредственно не связаны с производственной деятельностью.

В бухгалтерском учете данная операция отражается следующим образом:

Дебет 26 Кредит 60

- отражены расходы по оплате услуг независимого оценщика по оценке стоимости излишка НМА, выявленных при проведении инвентаризации. Данные суммы не уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль;

Дебет 60 Кредит 51

- оплачены услуги независимого оценщика.

ГЛАВА 3. АМОРТИЗАЦИЯ НМА

§ 3.1. Бухгалтерский учет

Итак, в активе предприятия появился новый объект НМА. Как же правильно начислять по нему амортизацию?

Согласно МСФО 38 "Нематериальные активы" применяемый метод амортизации должен отражать график потребления компанией экономических выгод от актива. Если такой график не может быть надежно установлен, то должен использоваться метод равномерного начисления. Далее МСФО предлагает использовать следующие методы: уменьшающегося остатка и метод единиц продукции.

В то же время следует учитывать то, что в российской практике выбранный метод начисления амортизации применяется в течение всего срока его полезного использования, а МСФО 38 "Нематериальные активы" допускает возможность пересмотра периода и метода амортизации на конец каждого финансового года.

Согласно п. 15 ПБУ 14/2000 амортизация НМА начисляется одним из следующих способов:

- линейным;
- уменьшаемого остатка;
- списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В соответствии с п. 56 Положения по ведению бухгалтерского учета амортизации НМА начисляется одним из следующих способов:

- линейным способом, исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока полезного использования активов;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Особенности начисления амортизации при использовании перечисленных способов:

Линейный способ	Способ уменьшаемого остатка	Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)
Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости НМА и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта	Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости НМА на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта	Годовая сумма амортизации не рассчитывается. Размер амортизации определяется за каждый отчетный месяц исходя из фактического объема выпускаемой продукции (работ). Начисление амортизации производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива

Выбранный предприятием способ начисления амортизации по объектам НМА должен быть закреплен в приказе об учетной политике предприятия.

Пример. Руководство ООО "Пагода" решило использовать в бухгалтерском учете линейный способ начисления амортизации по нематериальным активам.

Выписка из приказа об учетной политике предприятия:

По нематериальным активам в соответствии с п. 15 ПБУ 14/2000 и п. 56 Положения по ведению бухгалтерского учета производить начисление амортизации в бухгалтерском учете предприятия путем применения линейного способа начисления амортизации.

Применение того или иного способа начисления амортизации дает возможность предприятию на законных основаниях варьировать суммы начисляемой амортизации исходя из интересов организации. Применение различных способов амортизации даже только по одному активу дает возможность предприятию получить достаточно существенные различия в бухгалтерских показателях финансово-хозяйственной деятельности.

Пример. ООО "ИнтеллектСервис" приобрело объект НМА. Первоначальная стоимость актива сформирована в размере 124 000 руб. Актив введен в эксплуатацию.

Предположим, что срок полезного использования актива установлен на предприятии в количестве 36 месяцев.

Рассчитаем суммы амортизационных отчислений, используя для наглядности и возможности сопоставления различные способы.

При линейном способе:

$124\,000 \text{ руб.} : 36 \text{ мес.} = 3444,44 \text{ руб.}$ - месячная сумма амортизации;

$3444,44 \text{ руб.} \times 12 \text{ мес.} = 41\,333,28 \text{ руб.}$ - годовая сумма амортизации.

Способ уменьшаемого остатка:

В отличие от линейного способа при способе уменьшаемого остатка сумма амортизации в разные годы эксплуатации объекта будет неодинакова. Норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования этого объекта, составит 2,78% в месяц ($100\% : 36 \text{ мес.}$) и 33,36% в год ($2,78\% \times 12 \text{ мес.}$).

Таким образом, суммы амортизационных отчислений по годам составят (для упрощения расчеты копейки округляем по правилам округления):

Годы эксплуатации объекта	Остаточная стоимость объекта на начало года, руб.	Сумма амортизации		Остаточная стоимость объекта на конец года, руб.
		Годовая	Ежемесячная, руб.	
1-й	124 000,00	41 366,40 (124 000 руб. x 33,36%)	3 447,20 (41 366,40 руб. : 12 мес.)	82 633,60 (124 000 - 41 366,40)
2-й	82 633,60	27 566,57 (82 633,60 руб. x 33,36%)	2 297,21 (27 566,57 руб. : 12 мес.)	55 067,03 (82 633,60 - 27 566,57)
3-й	55 067,03	18 370,36 (55 067,03 руб. x 33,36%)	1 530,86 (18 370,36 руб. : 12 мес.)	36 696,67 (55 067,03 - 18 370,36)

Но в результате расчета получим, что стоимость объекта не будет самортизирована в течение срока его полезного использования. В приведенном примере наглядно видно, что на конец третьего года срока полезного использования остаточная стоимость вовсе не равна нулю, а составляет достаточно существенную сумму - 36 696,67 руб. Нормативные документы не говорят, как нужно поступать с этой разницей. На наш взгляд, она подлежит включению в суммы амортизации последнего года срока полезного использования.

При использовании такого подхода суммы амортизации за последний месяц четвертого года полезного использования актива будут выглядеть следующим образом:

Годы эксплуатации объекта	Остаточная стоимость объекта на начало	Сумма амортизации		Остаточная стоимость объекта на конец
		Годовая	Ежемесячная	

	года, руб.			года, руб.
3-й	55 067,03	18 370,36 (55 067,03 руб. x 33,36%) + 36 696,67 (55 067,03 - 18 370,03) = 55 067,03	1 530,86 (18 370,36 руб. : 12 мес.) В последний месяц: 38 227,53 руб. (1 530,86 + 36 696,67)	0

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции.

Предположим, что при принятии на учет данного объекта НМА рассчитано, что предполагаемая сумма выручки предприятия за период использования данного актива составит 53 021 000 руб.

Однако заметим сразу, что использование данного метода возможно только на тех предприятиях, где поставлена работа финансово-экономической службы и где составляются планы производства, более того, получается, что эти планы должны охватывать период до трех лет, а если срок полезного использования актива более трех лет, то планы по выпуску продукции должны иметься на соответствующий период.

Можно заметить, что достаточно редко можно встретить наличие соответствующих плановых данных на такой срок. И дело не в качестве работы финансовой службы, а в сложности, трудоемкости и точности составления таких планов.

Тем не менее для ознакомления со способом списания стоимости пропорционально объему продукции рассмотрим и данный метод.

Амортизация будет рассчитываться ежемесячно на основании данных о фактическом выпуске продукции. В связи с тем, что в каждом месяце сумма амортизации будет различна и такой расчет будет слишком громоздок для страниц данной книги, то мы не будем рассчитывать амортизацию помесечно, как это следует делать на практике, а произведем расчет начисляемой амортизации по годам.

Годы эксплуатации объекта	Фактическая выручка, руб.	Норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, руб.
1-й	15 155 689	28,58 (15 155 689 руб. : 53 021 000 руб. x 100%)	35 439,20 (124 000 руб. x 28,58%)
2-й	17 568 932	33,14 (17 568 932 руб. : 53 021 000 руб. x 100%)	41 093,60 (124 000 руб. x 33,14%)
3-й	20 586 355	38,28 (100% - 28,58% - 33,14%) так как 20 586 355 руб. : 53 021 000 руб. x 100% = 38,83%, что в итоге > 100%	47 467,20 (124 000 руб. x 38,28%)
Итого:	53 310 976	100	124 000

То есть в связи с перевыполнением установленных планов объект самортизируется быстрее.

Однако может наблюдаться и обратная ситуация. В связи с меньшими объемами фактических показателей может получиться так, что нематериальный актив не будет самортизирован в течение срока его полезного использования.

Предположим, получены следующие фактические данные:

Годы эксплуатации объекта	Фактическая выручка, руб.	Норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, руб.
1-й	15 155 689	28,58 (15 155 689 руб. : 53 021 000 руб. x 100%)	35 439,20 (124 000 руб. x 28,58%)

2-й	17 568 932	33,14 (17 568 932 руб. : 53 021 000 руб. x 100%)	41 093,60 (124 000 руб. x 33,14%)
3-й	15 586 355	29,40 (15 586 355 руб. : 53 021 000 руб. x 100%)	36 456,00 (124 000 руб. x 29,40%)
Итого:	48 310 976	100	112 988,80

И вновь, аналогично способу уменьшаемого остатка получим, что в конце срока полезного использования остаточная стоимость актива будет больше нуля. Официальные разъяснения отсутствуют также и по данному случаю и, по нашему мнению, разница между начисленной амортизацией и первоначальной стоимостью актива 11 011,20 руб. (124 000 руб. - 112 988,80 руб.) включается в амортизационные отчисления последнего периода эксплуатации актива:

Годы эксплуатации объекта	Фактическая выручка, руб.	Норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, руб.
3-й	15 586 355	29,40 (15 586 355 руб. : 53 021 000 руб. x 100%)	36 456,00 (124 000 руб. x 29,40%) + 11 011,20 = 47 467,20
Итого:	48 310 976	100	124 000

Несмотря на определенное неудобство применения, к достоинствам рассмотренного способа начисления амортизации можно отнести его экономическую обоснованность. Сумма амортизационных отчислений возрастает при росте производства и снижается при его спаде.

Кроме того, при простое амортизация начисляться не будет, так как не будет фактического объема продукции (работ).

Составим сравнительную таблицу рассчитанных данных:

Годы эксплуатации объекта	Годовая сумма амортизации, руб., начисленная		
	Линейным способом, руб.	Способ уменьшаемого остатка, руб.	Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), руб.
1-й	41 333,28	41 366,40	35 439,20
2-й	41 333,28	27 566,57	41 093,60
3-й	41 333,44	55 067,03	47 467,20
Итого:	124 000	124 000	124 000

В то же время необходимо учитывать, что если при одинаковых исходных данных об активе (первоначальная стоимость, срок полезного использования) при использовании линейного способа и способа уменьшаемого остатка выходные данные для различных предприятий будут одинаковы, то при способе списания стоимости пропорционально объему продукции величина амортизационных отчислений будет зависеть от планового фактического объема продукции, которая у разных предприятий будет различна, что, в свою очередь, приведет и к получению на различных предприятиях разных величин амортизационных отчислений.

Налицо возможность получения разных финансовых результатов при использовании разных методов начисления амортизации.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества.

В соответствии с МСФО 38 "Нематериальные активы" амортизация должна начинаться, когда актив доступен для использования.

В отечественной методологии учета предусмотрена аналогичная норма, однако в России амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца,

следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Пример. ЗАО "Эгер" приобрело объект НМА 30 сентября, а ввело его в эксплуатацию 6 октября 2005 г. Стоимость этого объекта без учета НДС - 18 455 руб. Срок полезного использования - 10 лет.

В учете организации сделаны следующие записи:

В сентябре 2005 г.:

Дебет 08 Кредит 60

- 18 455 руб. - приобретен нематериальный актив 30 сентября 2005 г.;

В октябре 2005 г.:

Дебет 04 Кредит 08

- 18 455 руб. - введен в эксплуатацию нематериальный актив 6 октября 2005 г.;

Дебет 26 Кредит 05

- 153,79 руб. - $(18\,455 \text{ руб.} : 10 \text{ лет} : 12 \text{ мес.})$ - начислена амортизация приобретенного нематериального актива в ноябре 2005 г. (с месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету).

Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера. Предположим, что ЗАО "Эгер" реализовало данный объект НМА в декабре 2005 г.

В декабре 2005 г. в учете организации была сделана следующая запись:

Дебет 26 Кредит 05

- 153,79 руб. - $(18\,455 \text{ руб.} : 10 \text{ лет} : 12 \text{ мес.})$ - начислена амортизация данного объекта.

Амортизация в январе 2006 г. уже не начисляется.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Пример. В первом квартале 2006 г. финансовый результат работы предприятия без учета сумм амортизации НМА был равен 13 313 руб. (прибыль).

Амортизация НМА за квартал у предприятия составляет 18 334 руб., следовательно, после начисления амортизации НМА у предприятия возникнет убыток.

Несмотря на это, амортизация НМА, относящаяся к отчетному периоду, должна быть начислена именно в отчетном периоде.

В противном случае, во-первых, это будет противоречить требованиям законодательства, так как амортизация должна быть начислена вне зависимости от результатов деятельности организации в периоде, во-вторых, приведет к нарушению методологии бухгалтерского учета и неправильному формированию сумм себестоимости продукции в бухгалтерском учете.

Нормы ПБУ 14/2000 гласят, что в течение срока полезного использования НМА начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации организации.

Нормативное регулирование консервации отдельных предприятий содержится в различных правовых актах.

К примеру, нормативное регулирование консервации предприятий по добыче полезных ископаемых и подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых, содержится в ст. 26 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах".

В Постановлении Госгортехнадзора России от 21 июня 2002 г. N 35 "Об утверждении общих правил безопасности для металлургических и коксохимических предприятий и производств" в качестве обязательного условия при принятии решения о начале консервации опасного производственного объекта металлургических и коксохимических предприятий и производств является наличие положительного заключения экспертизы промышленной безопасности проектной документации, утвержденного федеральным органом исполнительной власти, специально уполномоченным в области промышленной безопасности, - Госгортехнадзором России или его территориальным органом.

Однако данные и другие нормы оговаривают порядок консервации предприятий особых сфер производства и деятельности. В отношении "простых" организаций нормативное регулирование их консервации отсутствует.

Но в любом случае можно сделать вывод, что консервация предприятия является операцией весьма и весьма специфической, а также очень редкой, что накладывает свой отпечаток на практическую полезность данной нормы для массового применения.

Для отражения амортизационных отчислений по нематериальным активам применяется два способа. Первый способ - накопление амортизационных отчислений на специальном счете 05 "Амортизация НМА". В этом случае одновременно со списанием стоимости этих объектов накапливается сумма амортизационных отчислений.

По второму способу амортизация учитывается без использования счета 05 "Амортизация НМА". В этом случае начисленные суммы амортизационных отчислений списываются непосредственно в кредит счета 04 "Нематериальные активы".

Законодательство не предусматривает ограничений по применению того или иного способа для различных видов НМА. Исключение сделано только для организационных расходов предприятия. Такие расходы должны амортизироваться в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации).

Пример. ООО "Пагода" производит начисление амортизации НМА без использования счета 05 "Амортизация НМА", а приказом об учетной политике ООО "Мишель" оговорено применение счета 05.

Амортизационные отчисления ООО "Пагода" в сентябре 2005 г. составили 3444,44 руб., а ООО "Мишель" - 3500 руб.

В учете ООО "Пагода" сделана следующая запись:

Дебет 26 Кредит 04 субсчета по видам НМА

- 3444,44 руб. - начислена амортизация без использования счета 05 "Амортизация НМА".

В учете ООО "Мишель" отражено:

Дебет 26 Кредит 05 субсчета по видам НМА

- 3500 руб. - начислена амортизация с использованием счета 05 "Амортизация НМА".

Таким образом, с окончанием сроков полезного использования конкретных объектов НМА у ООО "Пагода" счет 04 по данному объекту будет закрыт, а у ООО "Мишель" будет сделана дополнительная проводка:

Дебет 05 Кредит 04

- списана сумма амортизации, начисленной по выбывающим нематериальным активам.

Итак, организация в приказе об учетной политике должна определить, каким способом будет отражаться начисление амортизации по нематериальным активам - с использованием счета 05 "Амортизация НМА" или без него.

Пример. Выписка из приказа об учетной политике предприятия

При начислении амортизации по нематериальным активам предприятия необходимо руководствоваться следующим. Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете без накопления соответствующих сумм на счете 05 "Амортизация НМА". Начисленные суммы амортизационных отчислений списываются непосредственно в кредит счета 04 "Нематериальные активы".

Относительно использования или неиспользования счета 05 "Амортизация НМА" можно заметить следующее.

При использовании одного или другого способа не наблюдается большая разница по уровню трудозатрат. Поэтому выбор одного способа из двух больше складывается из сложившейся на предприятии системы учета, предпочтений конкретного бухгалтера. Впрочем, использование счета 05 "Амортизация НМА" с точки зрения полноты аналитической информации может быть несколько более информативным, чем его отсутствие. Так, при ведении счета 05 "Амортизация НМА" по данным главной книги предприятия, даже без данных аналитического учета, сразу можно получить данные о степени амортизации таких объектов, сроках полезного использования и т.п. в случае, если на предприятии числится один актив, или средние сроки полезного использования, если активов несколько. При отсутствии счета 05 "Амортизация НМА" и наличии объектов НМА на предприятии в течение нескольких лет данные главной книги за отчетный год покажут лишь остаточную стоимость НМА, не давая представление о первоначальной стоимости активов, сроках полезного использования.

Если организация передала неисключительные права пользования нематериальных активов, на которые имеет исключительные права, то начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится организацией-правообладателем.

В соответствии с Инструкцией к Плану счетов амортизация при использовании счета 05 "Амортизация НМА" может начисляться в дебет следующих счетов: 08 "Вложения во внеоборотные", 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 44 "Расходы на продажу", 79 "Внутрихозяйственные расчеты", 97 "Расходы будущих периодов".

Счет 04 "Нематериальные активы" может кредитоваться в корреспонденции со следующими счетами:

05 "Амортизация НМА", 08 "Вложения во внеоборотные активы", 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 44 "Расходы на продажу", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 79 "Внутрихозяйственные расчеты", 80 "Уставный капитал", 91 "Прочие доходы и расходы", 97 "Расходы будущих периодов".

К примеру, если нематериальные активы используются на торговом предприятии, то начисление амортизации будет отражено:

Дебет 44 Кредит 04, 05

- ежемесячная сумма амортизации, отражаемая в бухгалтерском учете предприятия.

В МСФО 38 "Нематериальные активы" говорится, что обычно амортизация отражается как расход, если только нет оснований включения этих отчислений в себестоимость другого актива.

Но, возвращаясь к отечественному учету, независимо от счета, на котором будет отражена амортизация, это не будет влиять на право предприятия на включение амортизации НМА в себестоимость. Именно такое решение принял ФАС Московского округа в Постановлении от 29 июня 2004 г. N КА-А40/5321-04.

Суть дела выражалась в том, что, по мнению инспекции, обществом необоснованно включены в себестоимость амортизационные отчисления по нематериальным активам, поскольку по счету 20 "Основное производство" сумма начисленных амортизационных отчислений не отражалась.

По мнению общества, независимо от того, на каком балансовом счете (20 или 44) отражалась в бухгалтерском учете амортизация НМА, включение амортизационных отчислений в себестоимость правомерно, поскольку нематериальные активы использовались в процессе осуществления уставной деятельности.

Согласно на тот момент еще Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) (в настоящее время действует гл. 25 НК РФ, но смысл не поменялся), в себестоимость продукции (работ, услуг) включается амортизация НМА, используемых в процессе осуществления уставной деятельности по нормам амортизационных отчислений, рассчитанным организацией исходя из первоначальной стоимости и срока их полезного использования.

Суд кассационной инстанции на основе исследования документов об использовании НМА посчитал, что судебными инстанциями с учетом видов деятельности, определенных уставом общества и фактической деятельности, осуществляемой в проверяемый период, сделан законный и обоснованный вывод о правомерности включения амортизации НМА в себестоимость. При этом судебными инстанциями правильно установлено, в т.ч. на основе материалов налоговой проверки, что общество не вело деятельности, не предусмотренной его уставом. С учетом установленных обстоятельств судебными инстанциями сделан вывод о том, что отражение начисленных амортизационных отчислений по нематериальным активам на определенном балансовом счете не влияет на право общества на включение амортизации НМА в себестоимость.

Разумный и рачительный хозяин всеми способами старается сохранить нажитое и приумножить, а для этого приходится пускаться на всевозможные хитрости. Например, основной деятельностью общества является сборка компьютеров и оптовая торговля ими. То есть постоянно у предприятия имеется в наличии компьютерная техника и комплектующие к ней как товарные запасы организации. Эти материальные ценности, приобретенные с целью перепродажи, учитываются на счете 41 "Товары". Так вот в целях экономии средств организации, уменьшения товарных остатков и считая экономически целесообразным продавать устаревающую компьютерную технику, не дожидаясь полного ее обесценивания, общество использовало часть этих товаров (компьютеров) и комплектующих к ним в целях управления организацией, не переводя их в разряд основных средств или МБП. При этом руководство общества полагало, что действующими нормативными актами, в том числе регулирующими бухгалтерский учет, не запрещено использование товаров, предназначенных для перепродажи, до их продажи, в собственной производственной деятельности. Возможность использования приобретенных для последующей перепродажи материальных ценностей в целях автоматизации продаж,

бухгалтерского учета и делопроизводства общество закрепило в приложении от 31.12.1999 N 10 к приказу от 01.06.1999 N 1 "Об учетной политике предприятия".

Налоговый орган усомнился в возможности включения в себестоимость амортизационных расходов по нематериальным активам - компьютерным программам - при отсутствии в собственности (отражении в учете на счете 01 "Основные средства") самих основных средств.

ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 24 декабря 2001 г. N A05-7474/01-377/10 указал, что тот факт, что для применения программ использовались компьютеры, учтенные на счете 41 "Товары", может являться предметом спора о наличии или отсутствии нарушения обществом правил бухгалтерского учета, но не влияет на правомерность отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг) затрат на приобретение программного обеспечения, используемого для управления производством.

§ 3.2. Налоговый учет

Требования бухгалтерского и налогового учета в отношении методологии учета отдельных активов могут различаться. Какие же требования к амортизации НМА в целях исчисления налога на прибыль выдвигает гл. 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций"?

Амортизируемым имуществом согласно ст. 256 НК РФ признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Таким образом, понятие "амортизируемое имущество", используемое НК РФ, включает в себя и объекты НМА.

Статьей 259 НК РФ установлено, что для целей исчисления налога на прибыль налогоплательщики начисляют амортизацию одним из следующих методов с учетом особенностей, предусмотренных этой статьей:

- 1) линейным методом;
- 2) нелинейным методом.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества.

Особого порядка по начислению амортизации по нематериальным активам НК РФ не предусматривает. Из этого следует, что для исчисления налога на прибыль организация может начислять амортизацию по нематериальным активам только линейным или нелинейным способом. При применении способов, не предусмотренных НК РФ, но оговоренных ПБУ 14/2000 (способа уменьшаемого остатка, способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)), предприятие обязано произвести корректировку сумм при исчислении налога на прибыль на сумму положительной разницы между показателями амортизации, полученными при применении других способов, над показателем амортизации, полученным линейным или нелинейным способом.

При выборе того или иного способа необходимо критично осмысливать целесообразность использования различных способов в налоговом и бухгалтерском учете. К примеру, в отношении основных средств использование в бухгалтерском учете способов, отличных от способов, определенных для начисления амортизации в целях налогового учета, имеет под собой основание в виде экономии на налоге на имущество. Ведь для расчета налогооблагаемой базы по налогу на имущество используются данные бухгалтерского учета, если, конечно, величина амортизации в бухгалтерском учете будет превышать величину амортизации в налоговом учете. В отношении же НМА подобный экономический эффект не наблюдается.

Мы можем говорить только об эффекте в виде получения более выгодных показателей финансово-хозяйственной деятельности. А стоит этот эффект тех дополнительных трудозатрат, сложностей учета - это должно определить для себя руководство каждого конкретного предприятия.

Порядок начисления амортизации в целях налогообложения установлен ст. 259 НК РФ.

По основным средствам налогоплательщик применяет линейный метод начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую - десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов. К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять нелинейный метод.

В отличие от основных средств, для НМА НК РФ не предусматривает ограничений по использованию нелинейного способа амортизации. Поэтому предприятие должно оценить выгоду от применения одного из предлагаемых методов и отразить тот из них, который она выберет, в приказе об учетной политике предприятия.

Пример. Руководство ООО "Пагода" решило использовать линейный способ начисления амортизации по нематериальным активам в целях налогового учета, что и было оговорено в приказе об учетной политике.

Выписка из приказа об учетной политике предприятия:

По нематериальным активам производить начисление амортизации в налоговом учете предприятия в соответствии со ст. 259 НК РФ, а именно применять линейный метод начисления амортизации.

В ст. 259 НК РФ определены также особенности применения линейного и нелинейного методов начисления амортизации. В частности, предусмотрено следующее. Линейный способ налогового учета аналогичен линейному способу бухгалтерского учета, поэтому повторно рассматривать его не будем.

При применении нелинейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении нелинейного метода норма амортизации объекта амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = (2 / n) \times 100\%,$$

где:

K - норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества;

n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20 процентов от первоначальной (восстановительной) стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

1) остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;

2) сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении данного объекта амортизируемого имущества определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

Пример. В дополнение к данным одного из предыдущих примеров, в котором произведен расчет амортизации по линейному способу (месячная величина амортизационных отчислений 3444,44 руб., годовая - 41 333,28 руб.), рассчитаем амортизацию нелинейным способом. Напомним, что первоначальная стоимость - 124 000 руб., срок полезного использования - 36 мес.

То есть при использовании линейного способа в налоговом учете организации по данному основному средству ежемесячно будет отражаться сумма 1000 руб.

Если способ начисления амортизации в бухгалтерском учете не отличается от способа начисления амортизации в налоговом учете, то в учете организации ежемесячно будет делаться следующая проводка на эту же сумму:

Дебет 20, 25, 26, 44 Кредит 02

- 3444,44 руб. - начислена амортизация по объекту основных средств.

Нелинейный способ:

Месячная норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества (K) равна 5,56% (2 : 36 мес.) x 100%.

Сумма начисленной амортизации по данному объекту составит:

Ежемесячная: 124 000 руб. x 5,56% = 6894,40 руб.

Годовая: 6894,40 руб. x 12 мес. = 82 732,80 руб.

В налоговом учете ежемесячно (до момента достижения суммы начисленной амортизации 80 процентов от первоначальной (восстановительной) стоимости этого объекта) будет начисляться 6894,40 руб.

По истечении 15-ти месяцев общий процент начисленной по объекту амортизации составит 83,4% (15 мес. x 5,56%). Поэтому, начиная с 16-го месяца эксплуатации объекта (месяца, следующего за месяцем, в котором его остаточная стоимость достигла 20 процентов от первоначальной (восстановительной) стоимости), амортизация по нему начисляется по-другому.

Остаточная стоимость объекта в сумме 20 584 руб. (124 000 руб. - (124 000 руб. x 83,4%)) в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов.

Затем определяем сумму начисляемой за один месяц амортизации в отношении данного объекта. Для этого базовую стоимость данного объекта в сумме 20 584 руб. делим на количество

месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта, то есть 21 месяц (36 - 15).

Сумма начисляемой амортизации составит:

Ежемесячная: 20 584 руб. : 21 мес. = 980,19 руб.

Годовая: 980,19 руб. x 12 = 11 762,28 руб.

В налоговом учете организации теперь ежемесячно, начиная с момента достижения 20 процентов от первоначальной (восстановительной) стоимости этого объекта, будет отражаться 980,19 руб.

Таким образом, в течение первых 15-ти месяцев эксплуатации приобретенного актива годовая величина амортизационных отчислений предприятия при нелинейном способе будет в 2 раза выше (на 41 399,52 руб. (82 732,80 - 41 333,28)), чем при линейном способе. Однако, начиная с 16-го месяца, положение дел изменится. Сумма ежемесячных амортизационных отчислений при линейном способе будет на 29 571 руб. (41 333,28 - 11 762,28) превышать сумму амортизационных отчислений при нелинейном способе.

Организация должна определить, что для нее выгоднее - большая сумма амортизационных отчислений и соответственно уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль сейчас или подобные преимущества в последующих периодах.

Оценивая преимущества того или иного метода, необходимо учесть и трудоемкость их применения. При применении линейного метода бухгалтер один раз определяет используемую норму амортизации и "забывает" об этой проблеме. При использовании же нелинейного метода бухгалтер должен постоянно отслеживать ситуацию.

Поэтому, еще раз повторимся, что нужно критично оценивать предлагаемые альтернативы, чтобы не делать двойной работы и не пересчитывать амортизацию два раза.

Если все же предприятие использует в бухгалтерском учете способы начисления амортизации, отличные от линейного или нелинейного, то в регистрах налогового учета должны найти отражение суммы амортизации, принимаемой для целей налогообложения.

Пример. Предположим, что ООО "Пагода" использует для целей налогового учета нелинейный метод амортизации, а для целей бухгалтерского учета - линейный метод амортизации.

Месячная амортизация, начисленная для целей бухгалтерского учета, составит 3444,44 руб., а для целей налогового учета - 6894,40 руб.

Следовательно, для расчета налога на прибыль необходимо использовать данные налогового учета, а именно сумму 6894,40 руб.

В соответствии с п. 10 ст. 259 НК РФ допускается начисление амортизации по нормам амортизации ниже установленных настоящей статьей по решению руководителя организации-налогоплательщика, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения. Использование пониженных норм амортизации допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода.

Пример. Предприятие приобрело нематериальный актив, срок полезного использования которого определить невозможно. В случае, когда невозможно определить срок полезного использования объекта НМА, нормы амортизации в целях исчисления налога на прибыль устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности налогоплательщика), а для целей бухгалтерского учета - в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации).

Чтобы не было расхождений между данными бухгалтерского и налогового учета по решению руководства организации принято использование пониженных норм амортизационных отчислений для целей налогового учета.

Однако можно сразу заметить, что достигать такого единства методологии, уплачивая большие суммы налога в бюджет, при отсутствии убедительных факторов, не совсем разумно. Рассмотрим несколько "если" в налоговом учете НМА. Если в результате НИОКР организацией создан продукт, квалифицируемый НК РФ в качестве нематериального актива, в учетной политике для целей налогообложения прибыли должны быть определены срок полезного использования нематериального актива и порядок начисления амортизации по нему (Письмо УМНС России по г. Москве от 23.09.2004 N 24-11/61606).

Если в бухгалтерском учете отражена положительная деловая репутация (надбавка к цене предприятия), то нужно помнить, что в налоговом законодательстве не содержится норм, позволяющих учитывать деловую репутацию в составе амортизируемого имущества.

Поэтому вся величина амортизационных отчислений, по мнению представителей налоговых органов, по таким активам должна корректироваться для целей исчисления налога на прибыль.

Например, в Письме УМНС России по г. Москве от 27 ноября 2002 г. N 26-12/58140 приводятся следующие доводы. Как следует из п. 1 ст. 150 ГК РФ, деловая репутация относится к личным неимущественным правам, в связи с чем она не является объектом интеллектуальной собственности и не может быть признана в качестве нематериального актива в целях налогообложения прибыли. Организационные расходы налогоплательщика также не могут относиться к нематериальным активам в целях налогообложения прибыли вследствие того, что они не соответствуют всем признакам, перечисленным в п. 3 ст. 257 НК РФ. Таким образом, деловая репутация и организационные расходы не признаются в качестве НМА по п. 3 ст. 257 НК РФ, а значит, и амортизация по ним не относится к расходам, связанным с производством и реализацией в соответствии с требованиями пп. 1 п. 2 ст. 253 НК РФ.

Хотя, конечно, трудно согласиться с таким подходом, ведь расходами признаются экономически обоснованные затраты, а в данном случае все эти условия будут соблюдены. Однако в этом случае придется доказывать экономическую обоснованность понесенных затрат, что является очень сложным процессом, так как "экономическая обоснованность" - очень субъективное понятие.

Статья 256 НК РФ приводит перечень имущества, которое не подлежит амортизации для целей налогового учета:

1) имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;

2) имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;

3) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;

4) имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с пп. 14, 19, 22, 23 и 30 п. 1 ст. 251 НК РФ, а также имущество, указанное в пп. 6 и 7 п. 1 ст. 251 НК РФ;

5) приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора. То есть, если, в соответствии с условиями сделки за приобретенный нематериальный актив организация платит не какую-то фиксированную разовую сумму, а определенные платежи в период пользования исключительными правами, то, естественно, амортизация таких исключительных прав не производится. В этом случае расходы предприятия будут формироваться исходя из уплаченных сумм за пользование правом.

Если обратиться к ст. 264 НК РФ, содержащей перечень прочих расходов, можем узнать, что к прочим расходам относятся и расходы, которые ранее, до введения в действие гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ, методологически считались расходами, не подлежащими списанию единовременно, а только в течение срока их полезного использования. Отнесение таких сумм единовременно на себестоимость продукции приводило к санкциям налоговых органов против предприятия, трактовавших такой подход как занижение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Теперь же такие расходы, являющиеся в налоговом учете прочими расходами, а следовательно, и косвенными расходами (ст. 318 НК РФ) в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Так, в ст. 264 НК РФ поименованы расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам также относятся расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб. и обновление программ для ЭВМ и баз данных.

И это при всем при том, что в то же время действуют положения п. 1 ст. 272 НК РФ, которые требуют для целей исчисления налога на прибыль по методу начисления признавать такие расходы в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Получается, с одной стороны, их необходимо списать единовременно, а с другой - учитывать в течение периода, к которому они относятся.

Минфин России в своем Письме от 26 августа 2002 г. N 04-02-06/3/62, разъясняя возникшую коллизию, указал на необходимость реализации принципа равномерного и пропорционального формирования косвенных доходов и расходов для целей налогообложения прибыли при выполнении условий сделок, длящихся более одного отчетного периода.

В соответствии с мнением, выраженным в указанном Письме, признание подобных расходов для целей налогообложения должно осуществляться равномерно в течение срока действия договора. Однако в то же время Минфин России указал, что соблюдение указанного принципа положениями гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ не предусмотрено в отношении большинства расходов. Поэтому возможность учета расходов в целях налогообложения в течение нескольких отчетных периодов может быть обусловлена только условиями заключенного сторонами договора. Поэтому, по мнению Минфина России, расходы, которые, исходя из принципа соответствия доходов и расходов, ранее учитывались как расходы будущих периодов, с 1 января 2002 г. для целей налогообложения прибыли могут признаваться в соответствии с условиями договора в момент их возникновения.

То есть получается несколько странная ситуация. Если договором определен конкретный срок его действия, то и расходы списываются в течение этого срока. Если же договор бессрочный, то и расходы можно списать единовременно.

Пример. ООО "Властелин" заключило 2 договора на приобретение исключительных прав на объект интеллектуальной собственности. В соответствии с условиями договора N 1 срок предоставления исключительных прав равен трем годам, а стоимость оплаты составляет 87 000 руб. без учета НДС. В договоре N 2 срок действия договора не был указан. Стоимость оплаты прав также составляет 87 000 руб. без учета НДС.

Бухгалтер предприятия на основе анализа условий заключенных договоров должен будет отразить в налоговом учете следующие данные:

Номер договора	Срок действия договора	Показатель налогового учета, руб.
N 1	3 года	2 416,67 руб. (87 000 руб. : 36 мес.)
N 2	Бессрочный	87 000 руб.

Есть и другие разъяснения. Обратимся к утратившим силу Методическим рекомендациям по применению гл. 25 "Налог на прибыль организаций" части второй НК РФ, утвержденным Приказом Минфина России от 20.12.2002 N БГ-3-02/729 (разд. 6.3.3), в соответствии с которыми косвенные расходы относятся к расходам текущего периода по мере их возникновения исходя из условий сделок.

Мы делаем ссылку на этот утративший силу документ, так как общий подход к рассматриваемому вопросу, описанный в нем, сохраняется и в настоящее время.

В частности, практический механизм реализации данного подхода описан в Письме УМНС России по г. Москве от 13 марта 2003 г. N 26-08/13973 со ссылкой на Письмо МНС России от 31 января 2003 г. N 02-5-10/5-Г628.

В Письме указано, что если условиями договора установлен срок полезного использования ресурса, то косвенные расходы, относящиеся к нескольким отчетным периодам, учитываются при исчислении налоговой базы в течение этих периодов. В случае если из условий договора нельзя определить срок полезного использования ресурса, к которому относятся произведенные расходы, такие расходы признаются таковыми в момент их возникновения согласно нормам ст. 272 НК РФ. Глава 25 НК РФ не предоставляет право налогоплательщикам самостоятельно определять сроки списания осуществленных ими расходов.

Из состава амортизируемого имущества также исключаются основные средства, переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование (п. 3 ст. 256 НК РФ). По аналогичным нематериальным активам нормы НК РФ особый порядок не предусматривают. Однако подход налоговых органов в этом вопросе чаще всего будет един - безвозмездно полученное имущество исключается из состава амортизируемого.

Важно учесть и то, что суд (Верховный Суд РФ, Решение от 23.08.2000 N ГКПИ00-645) признал справедливость доводов налогоплательщика относительно того, что некоммерческие организации также имеют право начислять амортизацию НМА.

Налоговый кодекс РФ также не противоречит данному подходу.

То есть некоммерческая организация вправе начислять амортизацию на имущество, приобретенное за счет доходов от предпринимательской деятельности, если оно используется для осуществления предпринимательской деятельности.

Впрочем, дословное прочтение норм п. 2 ст. 256 НК РФ вообще позволяет сделать вывод, что некоммерческая организация вправе начислять амортизацию по активам, приобретенным за счет целевых средств, но используемым для осуществления предпринимательской деятельности. Однако разъяснения финансистов и налоговиков возражают против такого подхода.

Вспомним о методах определения дохода, а именно о методе начисления и кассовом методе. При методе начисления доходы и расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (ст. 271 НК РФ).

При кассовом методе датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом. В этом случае расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

То есть при кассовом методе одним из условий начисления амортизации является факт оплаты нематериального актива. Напомним, что применять означенный метод могут только организации (за исключением банков), если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

Поэтому, если актив оплачен не полностью или оплата производится в рассрочку, начисление амортизации для налогового учета должно производиться в соответствующей пропорции.

Пример. Предприятие, применяющее кассовый метод определения дохода, приобрело нематериальный актив, стоимость которого составляет 36 000 руб. без учета НДС. Срок полезного использования данного актива - 3 года. При приобретении оплата составила 50% стоимости (18 000 руб.). Оставшиеся 50% стоимости по условиям договора будут оплачены через 3 месяца.

Месячная норма амортизации будет равняться: $36\,000 \text{ руб.} : 36 \text{ мес.} = 1000 \text{ руб.}$

Однако оплачено только 18 000 руб., что составляет 50% стоимости актива. Следовательно, для целей исчисления налога на прибыль будет принято только 500 руб. ($1000 \text{ руб.} \times 50\%$). Оставшиеся 500 руб. амортизации, начисленной по норме, не будут учтены для расчета налога на прибыль в отчетном периоде.

Соответственно, возникает потребность в ведении аналитики по амортизации, начисленной для целей налогового учета, не учитываемой для исчисления налога на прибыль до момента оплаты.

Предположим, что через 3 месяца оставшиеся 50% стоимости будут оплачены. В этом случае накопленная налоговая амортизация, но не включенная в расчет налогооблагаемой базы из-за неоплаты в прошлых периодах, будет учтена в периоде оплаты в сумме: $3 \text{ мес.} \times 500 \text{ руб.} = 1500 \text{ руб.}$

В целях правильного формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль полезно учесть и опыт судебных разбирательств. Вот, например, на что обратил внимание ФАС Центрального округа в Постановлении от 16 июля 2003 г. N А23-20/03А-5-1. Один из учредителей ЗАО "Людиновикабель-Сервис" - ЗАО "Атолл" - в качестве вклада в уставный капитал внесло неисключительное право на пользование товарным знаком (знаком обслуживания), принятие которого оформлено актом передачи от 7 декабря 1999 г. ЗАО "Людиновикабель-Сервис" учитывало неисключительное право пользования товарным знаком на счете 04 "Нематериальные активы", амортизацию по данному объекту до 2002 г. общество не начисляло и в расходы не списывало.

Договор о передаче исключительного права на товарный знак (договор об уступке товарного знака) и лицензионный договор регистрируются в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности. Без этой регистрации указанные договоры считаются недействительными (ст. ст. 25, 26, 27 Закона о товарных знаках).

Поскольку предприятие не представило доказательств, свидетельствующих о наличии вышеуказанных договоров, вывод суда о том, что товарные знаки, на которые налогоплательщик не имеет исключительных прав, не подлежат включению в состав НМА, правомерен. Кроме того, заявителем не представлено доказательств использования нематериального объекта в процессе производства продукции (работ, услуг) и получения дохода.

Следовательно, исходя из вышеприведенных норм закона, ЗАО "Людиновикабель-Сервис" не соблюдены необходимые условия для включения в себестоимость продукции износа по нематериальным активам.

Описанный подход является актуальным и в настоящее время.

А списание затрат по объектам, составляющим "ноу-хау", как указал суд (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.09.1999 N А56-12236/98), может быть произведено при следующих обстоятельствах: вложение средств предприятием в нематериальные объекты, в данном случае - в информацию; использование информации в процессе производства продукции и получение дохода от ее использования. Истец только торговал химической продукцией, самостоятельно ее не производил.

В Письме Минфина России от 29 июля 2004 г. N 07-05-14/199 содержится обоснованное заключение, что амортизация, начисленная по нематериальному активу в виде исключительного права на товарный знак организации, не используемый при производстве и реализации товаров (работ, услуг), не учитывается в расходах, принимаемых для целей налогообложения прибыли.

Такой подход можно и нужно распространить на все виды НМА, а не только на исключительное право на товарный знак организации.

Но мало зафиксировать сложившуюся разницу между данными бухгалтерского и налогового учета. Данные, используемые для расчета налога на прибыль, необходимо отразить в регистрах налогового учета.

Согласно ст. 314 НК РФ в целях налогового учета налогоплательщик должен вести регистры налогового учета, которые могут представлять собой ведомости, аналитические таблицы, журналы, книги, отражающие данные, используемые для формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Напомним, что сам налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Формы регистров и порядок отражения в них данных налогового учета разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и закрепляются в приказе об учетной политике предприятия. Они могут вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде.

В то же время ст. 313 НК РФ установлены обязательные реквизиты, которые должны присутствовать в регистрах налогового учета, а именно:

- наименование регистра;
- период (дата) составления;
- натуральное (по возможности) и денежное выражение операции;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись лица, ответственного за составление указанных регистров.

Пример. Составим регистр налогового учета на примере ООО "Пагода". Напомним, что ежемесячная сумма амортизации, начисляемая для целей бухгалтерского учета, составит 3444,44 руб., а для целей налогового учета - 6894,40 руб.

На предприятии был заведен регистр налогового учета и сделаны следующие записи:

Журнал налогового учета
по начислению амортизации активов предприятия
за III квартал 2005 года

Дата	Документ	Содержание операции	Ед. изм.	Количество	Сумма	
					по данным бухгалтерского учета	по данным налогового учета
31.07.2005	Ведомость начисления амортизации НА	Начисление амортизации НМА	руб.		3 444,44	6 894,40
30.08.2005	Ведомость начисления амортизации НА	Начисление амортизации НМА	руб.		3 444,44	6 894,40
30.09.2005	Ведомость начисления амортизации НА	Начисление амортизации НМА	руб.		3 444,44	6 894,40
		Итого за III квартал 2005 г.	руб.		10 333,32	20 683,20

Можно заметить, что разрабатывать формы регистров налогового учета вовсе не обязательно самостоятельно. Можно воспользоваться советами "Системы налогового учета, рекомендуемой МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 НК РФ".

В соответствии с этой Системой предлагается открытие двух регистров налогового учета: регистра информации об объекте НМА и регистр - расчет амортизации НМА.

Приведенные советы нам не кажутся удачными и наиболее оптимальными, поэтому мы и не будем подробно останавливаться на них. На наш взгляд, самое лучшее - это разработать регистры "под себя", то есть под специфику своего предприятия и его учета.

И, кроме того, нужно помнить, что в соответствии со ст. 313 НК РФ в случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

И в большинстве ситуаций вполне достаточно просто в отдельных регистрах учесть расхождения между данными бухгалтерского и налогового учета, а не формировать полностью параллельный отдельный учет.

§ 3.3. Амортизация активов, полученных в качестве вклада в уставный капитал

Еще в 1999 г. в Письме Минфина России от 22 января 1999 г. N 04-02-05/1 было высказано мнение, что нематериальные активы, внесенные в счет вклада в уставный капитал, подлежат амортизации в общеустановленном порядке.

Однако и после этой даты наблюдаются неоднократные судебные разбирательства по данному вопросу, в ходе которых выносятся противоречивые решения.

Например, ВАС РФ в Постановлении от 17 мая 1995 г. N K4-H-7/918 определил, что общество, получив нематериальный актив в счет вклада в уставный капитал, никаких затрат по приобретению НМА не понесло. Отсутствие указанного условия исключает возможность включения в себестоимость продукции износа по нематериальным активам.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 24 декабря 1996 г. N 3225/96 также отказал предприятию в удовлетворении иска. Правда, не на основании того, что оно не имело затрат по такому активу, а в связи с тем, что в материалах дела не было каких-либо доказательств экономической эффективности использования коммерческой информации в хозяйственной деятельности и документов, свидетельствующих о доходности предприятия от этой деятельности. При таких обстоятельствах товарищество неправомерно включало в себестоимость износ НМА, уменьшая тем самым налогооблагаемую прибыль.

ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 26 ноября 1998 г. N A56-12660/98 указал, что на затраты производства списывается амортизация НМА, как приобретенных организацией (когда имеются фактические затраты), так и внесенных в качестве вклада в уставный капитал учредителями при наличии их использования в уставной деятельности организации. Ссылка подателя жалобы на факт безвозмездности передачи НМА (отсутствие затрат ЗАО), вносимых в уставный фонд (в счет оплаты акций), не соответствует нормам ст. ст. 66, 67, 103, 142, 143, 149 Гражданского кодекса РФ, ст. ст. 27, 31, 34, 42 Закона РФ "Об акционерных обществах", ст. 2 Закона РФ "О рынке ценных бумаг", поскольку акционер приобретает в счет передачи прав по лицензионному договору право на управление имуществом эмитента, на получение дивидендов, право собственности на ценные бумаги (акции) и так далее. При указанных обстоятельствах следует признать, что общество правомерно включало в себестоимость износ НМА, полученных в уставный капитал, тем самым уменьшая налогооблагаемую прибыль.

В Постановлении от 11 января 2005 г. N A44-3858/04-C15 ФАС Северо-Западного округа рассматривал ситуацию, когда оплата акций производилась нематериальными активами - "ноу-хау", оцененными независимым оценщиком в сумме 18 560 750 руб. Техническая документация передана покупателем акций (фирмой "Зоммер Фарцейгбау ГмбХ") обществу по актам приема-передачи от 29 сентября 2000 г. и от 9 октября 2000 г.

Суд указал, что списание НМА на себестоимость продукции производится при условии понесения затрат предприятием на нематериальные объекты. Как установлено судебными инстанциями и не оспаривается обществом, оно не имело затрат в 2001 - 2002 гг. по приобретению "ноу-хау". Довод общества о том, что оплата прав пользования "ноу-хау" производилась акциями, суд первой инстанции не принял во внимание. Договоры от 15 сентября 1997 г., 2 июля 1999 г. и 6 декабря 1999 г. на передачу прав пользования "ноу-хау" носили инвестиционный характер и направлялись немецкой стороной в качестве вклада в уставный фонд общества.

В п. 17 Постановления Пленума Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 июля 1996 г. N 6/8 разъяснено, что в качестве вклада в имущество хозяйственного товарищества или общества могут вноситься имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку. В связи с этим таким вкладом не может быть объект интеллектуальной собственности (патент, объект авторского права, включая программу для ЭВМ, и т.п.) или "ноу-хау". Однако в

качестве вклада может быть признано право пользования таким объектом, передаваемое обществу или товариществу в соответствии с лицензионным договором, который должен быть зарегистрирован в порядке, предусмотренном законодательством.

Обществом не заключался лицензионный договор на право пользования объектом интеллектуальной собственности с регистрацией в порядке, установленном законодательством.

Как установлено судебными инстанциями, общество в 2001 - 2002 гг. не понесло никаких реальных затрат, связанных с передачей ему права пользования "ноу-хау", в виде периодических или фиксированных платежей. Передача прав пользования "ноу-хау" немецкой стороной осуществлялась в счет оплаты дополнительно размещаемых акций общества, то есть с целью увеличения уставного капитала общества. При таких обстоятельствах суды пришли к правильному выводу об отсутствии у общества оснований для уменьшения налогооблагаемой прибыли в 2001 - 2002 гг. на стоимость прав пользования "ноу-хау" (на сумму амортизации НМА).

ФАС Уральского округа в Постановлении от 24 июня 1997 г. N Ф09-328/97-АК вынес следующее решение. Для отнесения амортизационных отчислений на себестоимость продукции необходимо наличие затрат на приобретение НМА, а также участие в процессе производства этих НМА. В материалах дела отсутствуют доказательства наличия затрат на приобретение истцом НМА и доказательства использования их в процессе производства. Следовательно, в результате отнесения на затраты производства амортизационных отчислений НМА в виде взноса в уставный капитал истец занизил налогооблагаемую прибыль.

А ФАС Уральского округа в Постановлении от 9 февраля 2004 г. N Ф09-162/04-АК, рассматривая ситуацию, когда право пользования 32 телефонными каналами радиорелейной линии и 18 портами для подключения сети связи общества к сети связи общего пользования было внесено в качестве оплаты акций общества, что вызвало возражения у инспекции по поводу обоснованности включения этих сумм амортизации в себестоимость, установил, что права пользования 32 телефонными каналами и 18 портами принадлежат обществу на срок до его ликвидации, учтены на счете 04 "Нематериальные активы". При этом факт использования обществом указанных НМА в уставной деятельности налоговым органом не оспаривается. Инспекции было отказано в иске.

ФАС Поволжского округа в Постановлении от 2 сентября 2002 г. N А55-5978/02-10 определил, что для списания износа НМА на себестоимость необходимо наличие затрат на приобретение НМА в себестоимость, затрат предприятия на нематериальные объекты, которые должны использоваться в процессе производства продукции (работ, услуг) и приносить доход. Истец никаких затрат по приобретению НМА не понес. Учредитель совместного общества в качестве вклада в уставный капитал общества внес на праве пользования производственные помещения на безвозмездной основе, затраты же у истца по приобретению НМА возникают только в случае приобретения их на возмездной основе. Отсутствие указанного условия исключает возможность включения в себестоимость продукции износа по нематериальным активам.

Однако нетрудно заметить, что приведенные судебные решения рассматривают период до введения гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ. Так принимается ли амортизация активов, внесенных в счет вклада в уставный капитал, в настоящее время?

В соответствии с п. 5.3 Методических рекомендаций по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового кодекса РФ, утвержденных Приказом МНС России от 20.12.2002 N БГ-3-02/729 (в настоящее время утратили силу), основные средства, полученные в виде взноса (вклада) в уставный капитал организации, в целях налогообложения принимаются по остаточной стоимости, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны. То есть основные средства, переданные в качестве вклада в уставный (складочный) капитал, признаются амортизируемым имуществом и по этому имуществу подлежат начислению суммы амортизации.

Несмотря на то, что Методические рекомендации являются утратившими силу, они являются ярким демонстратором позиции налоговых органов, что можно и нужно разумно учитывать.

Относительно НМА ни НК РФ, ни вспомогательные документы особых норм не содержат. Поэтому, по нашему мнению, аналогично основным средствам, полученным в счет вклада в уставный капитал, по нематериальным активам тоже могут начисляться суммы амортизации. Аналогичное мнение выражается в работах других авторов.

§ 3.4. Срок полезного использования НМА

Однако чтобы рассчитать сумму амортизации независимо для целей налогового и бухгалтерского учета, необходимо предварительно знать срок полезного использования конкретного актива. Ведь весь расчет строится на переносе стоимости актива на себестоимость продукции в течение этого срока. То есть, не зная срок полезного использования или определив его неправильно, не сможем начислить амортизацию или начислена она будет неправильно.

Заметим сразу, что в МСФО 38 "Нематериальные активы" используется термин "срок полезной службы". Термины "срок полезного использования" и "срок полезной службы" в целом являются идентичными друг другу.

В соответствии с МСФО срок полезной службы - это:

- период, в течение которого ожидается использование компанией амортизируемого актива;
- либо количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива.

Как можно убедиться, ознакомившись с текстом далее, к термину "срок полезного использования" можно также применить данные условия.

Как же определить конкретный срок полезного использования конкретного нематериального актива?

В отечественном бухгалтерском учете определение срока полезного использования НМА производится исходя из: срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ; ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

Однако и в случае указания срока полезного использования все бывает не так просто. Если бы получалось так, что документы на регистрацию поданы сегодня, а получены, скажем, завтра, то и проблем бы не было. Но зачастую получается так, что документы поданы сегодня, регистрация произведена через несколько месяцев, а свидетельство о регистрации получено вообще через год.

И получается так, что документ, подтверждающий исключительное право на актив и срок его полезного использования поступает в организацию тогда, когда часть этого срока, иногда достаточно существенная, уже прошла.

Например, регистрация произведена в 2004 г., а свидетельство поступило только в 2005 г. Срок полезного использования, скажем, 10 лет. Получается, что целый год "потерян".

И даже то, что организация может иметь точную и надежную информацию, что ее актив зарегистрирован, не поможет делу, так как бухгалтерский учет - строго документальный учет.

В такой ситуации, на наш взгляд, срок полезного использования необходимо определять исходя из оставшегося срока полезного использования, чтобы обоснованно включить в себестоимость стоимость такого актива. Да и в любом случае использование срока полезного использования 10 лет будет не обоснованным, так как свидетельство будет подтверждать исключительное право на актив только в течение оставшихся 9 лет с учетом прошедшего года. То есть в рассмотренной конкретной ситуации срок полезного использования должен составить 9 лет.

А вот какое мнение выражено в Письме Минфина России от 28 марта 2005 г. N 03-03-01-04/1/132 по вопросу определения срока полезного использования. Права пользования видеороликом могут быть получены на 70 лет, а ролик будет прокатываться максимум 1 - 3 года, что поднимает вопрос о сроке полезного использования такого объекта. Высказывается обоснованное мнение, что по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности налогоплательщика). Так как срок полезного использования исключительных прав по данному фильму определить невозможно, а налогоплательщик лишь предполагает использовать его в течение одного - трех лет, финансисты считают целесообразным установить срок полезного использования данного нематериального актива в расчете на десять лет.

Для отдельных групп НМА срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

МСФО 38 перечисляет следующие факторы, которые следует учитывать при определении срока полезного использования:

- ожидаемое применение актива компанией и возможность эффективного использования актива другой командой управляющих;
- типичный жизненный цикл актива и публичная информация об оценках сроков полезной службы аналогичных типов активов, которые используются аналогичным способом;
- технические, технологические и другие типы устаревания (речь идет о моральном устаревании);
- стабильность отрасли, в которой задействуется актив, и изменения в рыночном спросе на товары или услуги, получаемые от актива;
- ожидаемые действия со стороны конкурентов или потенциальных конкурентов;
- уровень затрат на улучшение актива, необходимый для будущих экономических выгод от актива, а также возможности и намерения компании по достижению такого уровня затрат;
- период контроля над активом и юридические и аналогичные ограничения на использование актива, такие как дата истечения соответствующих договоров аренды;

- зависит ли срок полезной службы актива от срока полезной службы других активов компании.

То есть опять же в целом, несмотря на некоторую непривычность отдельных условий МСФО 38 для нас, все-таки условия определения срока полезного использования достаточно схожи.

В МСФО 38 определено, что если контроль над будущими экономическими выгодами от НМА достигается через юридические права, которые были предоставлены на ограниченный период, то срок полезной службы НМА не должен превышать период действия юридического права, кроме случаев, когда юридические права являются возобновляемыми и возобновление действительно является определенным.

То есть берутся во внимание или юридические права, в отечественном законодательстве это сроки действия патента, свидетельства и другие ограничения сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ, или ожидаемый срок использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход). Только в отечественном законодательстве не расписываются условия, которые должны лежать в основе определения ожидаемого срока полезного использования, а МСФО 38 их достаточно подробно конкретизирует.

Срок полезного использования НМА не может превышать срок деятельности организации.

В налоговом учете определение срока полезного использования объекта НМА производится исходя из срока действия патента, свидетельства и из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования НМА, обусловленного соответствующими договорами (п. 2 ст. 258 НК РФ).

Этот перечень является закрытым и поэтому для определения срока полезного использования нематериального актива предприятие должно иметь документальное подтверждение обоснованности установления конкретного срока полезного использования. Организации не имеют права самостоятельно устанавливать срок полезного использования НМА.

В случае, когда невозможно определить срок полезного использования объекта НМА, нормы амортизации в целях исчисления налога на прибыль устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности налогоплательщика) (ст. 258 НК РФ), а для целей бухгалтерского учета - в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации) (п. 17 ПБУ 14/2000).

То есть в налоговом учете, если организация не имеет документальных подтверждений срока полезного использования по данному объекту, то следует считать данный нематериальный актив объектом, по которому срок полезного использования установить невозможно. В таком случае этот срок устанавливается для целей налогового учета как 10 лет, но не более срока действия предприятия. А вот в бухгалтерском учете можно установить срок полезного использования исходя из ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

Пример. ООО "Пагода" создало web-сайт, по которому отсутствует документальное подтверждение срока его полезного использования.

Приказом руководителя по предприятию был установлен срок полезного использования данного актива в количестве 5 лет.

Однако установленный срок полезного использования может применяться только для целей бухгалтерского учета. Для целей налогового учета, как по объекту, по которому срок полезного использования установить невозможно, будет установлен десятилетний срок полезного использования.

Именно поэтому в случае расхождения на предприятии методологии бухгалтерского и налогового учета срок полезного использования актива следует оговаривать в приказе об учетной политике предприятия. Целесообразно в приказе об учетной политике устанавливать и виды НМА, по которым амортизация не начисляется.

МСФО 38 "Нематериальные активы" требует, чтобы нематериальный актив амортизировался на систематической основе на протяжении наилучшей оценки его срока полезной службы. МСФО 38 не разрешал назначать активу бесконечный срок полезной службы и ранее устанавливал его в количестве 20 лет в случае, когда отсутствуют опровержения о другом сроке. То есть нормы ПБУ 14/2000 и МСФО 38 в данном случае совпадали.

Ранее, если имелись убедительные доказательства о том, что срок полезного использования актива составит более 20 лет, МСФО 38 "Нематериальные активы" требовал:

- амортизировать актив на протяжении наилучшим образом оцененного срока его полезной службы;
- производить ежегодную оценку возмещаемой суммы нематериального актива, чтобы определить убыток от обесценивания;

- раскрыть причины и факторы, сыгравшие значительную роль при установлении срока полезной службы.

31 марта 2004 г. вступила в силу новая версия МСФО 38 "Нематериальные активы". Ограничение срока полезной службы в размере 20 лет снято, и актив должен амортизироваться в течение периода, в котором предприятие собирается извлекать из актива экономические выгоды. Теперь МСФО 38 ввел понятие актива с неограниченным сроком полезной службы. Амортизация по таким активам не начисляется, а ежегодно проводятся тесты на обесценение. И тестируется на обесценение при этом не сам нематериальный актив, а единица, генерирующая денежные средства, к которой такой актив относится. Кроме того, ежегодно по таким активам должен осуществляться анализ обстоятельств с целью определения, не появились ли какие-либо факторы, которые сделали срок службы такого актива ограниченным.

ГЛАВА 4. ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ПРАВ НА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ НМА

В практической деятельности нередки случаи передачи права на использование объектов интеллектуальной собственности. Передача имущественных прав осуществляется на основании заключенных между правообладателем и пользователем лицензионных договоров (исключительная, неисключительная, открытая лицензия), авторских договоров (о передаче исключительных, неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства), договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством РФ порядком.

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 другим лицам. В этом случае они должны быть оприходованы как нематериальные активы на счете 04 "Нематериальные активы". Порядок отражения этого в учете рассмотрен выше.

Договор о передаче неисключительных прав разрешает пользователю использование актива наравне с обладателем исключительных прав, передавшим такие права, и (или) другим лицам, получившим разрешение на использование этого актива таким же способом. Права, передаваемые по такому договору, считаются неисключительными, если в договоре прямо не предусмотрено иное.

Нематериальные активы, предоставленные организацией-правообладателем в пользование другой организации-пользователю при сохранении первой организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у организации-правообладателя.

Передача в пользование прав регулируется Гражданским кодексом РФ.

Терминами, определяющими передачу прав, в российском законодательстве, являются "коммерческая концессия" и "договор коммерческой концессии", а зарубежными определениями являются "франчайзинг" и "франшиза", которые в целом соответствуют друг другу.

В соответствии со ст. 1027 ГК РФ по договору коммерческой концессии одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю) за вознаграждение на срок или без указания срока право использовать в предпринимательской деятельности комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю, в том числе право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя, на охраняемую коммерческую информацию, а также на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав - товарный знак, знак обслуживания и т.д.

Вознаграждение по договору коммерческой концессии может выплачиваться пользователем правообладателю в форме фиксированных разовых или периодических платежей, отчислений от выручки, наценки на оптовую цену товаров, передаваемых правообладателем для перепродажи, или в иной форме, предусмотренной договором.

В международной практике для определения периодических лицензионных платежей используется термин "роялти", а для разового платежа, который выплачивается сразу после заключения договора, используется термин "паушальный платеж".

§ 4.1. Учет у правообладателя

Чаще всего на практике встречается передача неисключительных прав, при которой актив продолжает числиться в учете организации-правообладателя. Поступающие по договору платежи за использование данного права являются доходами правообладателя.

При этом решение вопроса о том, следует ли эти доходы рассматривать в качестве доходов от обычной деятельности или в качестве операционных доходов, зависит от того, является ли предметом деятельности организации предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности. Если

предоставление прав является предметом деятельности организации, то поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности), признаются выручкой предприятия, то есть доходом от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99).

Если же предоставление прав не является предметом деятельности организации, то такие доходы считаются операционными (п. 7 ПБУ 9/99).

Способ отражения в учете полученных доходов зависит от их вида.

НК РФ (п. 5 ст. 250) предусмотрел, что внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном ст. 249 НК РФ, то есть не отнесены к обычным доходам.

То есть нормы налогового законодательства в данном случае аналогичны нормам бухгалтерского законодательства.

Бухгалтер также должен помнить, что начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится организацией-правообладателем.

Пример. Предметом деятельности ООО "ИнтеллектСервис" является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, полезные модели и других видов интеллектуальной собственности, в то время как ООО "Пагода" является производственным предприятием.

ЗАО "ИнтеллектСервис" и ООО "Пагода" заключили с партнерами договоры, по которым они передавали неисключительное право пользования патентами, стоимость каждого из которых составляет 245 000 руб. За предоставленное право оба предприятия получают единовременное вознаграждение в сумме 8260 руб. Предприятия учитывают выручку для целей налогообложения "по отгрузке". Сумма ежемесячной амортизации по данным объектам у обоих предприятий для целей бухгалтерского учета составила 6805,56 руб., а для целей налогового учета - 2041,67 руб.

Для упрощения примера предположим, что затраты у предприятий отсутствуют.

В учете ООО "ИнтеллектСервис" сделаны следующие записи:

Дебет 04 субсчет "Активы, предоставленные в пользование" Кредит 04
- 245 000 руб. - учтены на отдельном субсчете неисключительные права на использование интеллектуальной собственности, переданные по договору;

Дебет 62 Кредит 90

- 8260 руб. - отражена ежемесячная выручка от передачи пользователю неисключительного права на объект;

Дебет 90 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 1260 руб. - $(8260 \text{ руб.} : 118\% \times 18\%)$ - начислен НДС с суммы полученной выручки;

Дебет 26 Кредит 05

- 6805,56 руб. - начислена в бухгалтерском учете амортизация по объекту договора;

Дебет 90 Кредит 26

- 6805,56 руб. - списаны затраты на реализацию;

Дебет 51 Кредит 62

- 8260 руб. - получена плата за переданные неисключительные права;

Дебет 90 Кредит 99

- 194,44 руб. $(8260 - 1260 - 6805,56)$ - определен бухгалтерский финансовый результат сделки.

Для целей налога на прибыль бухгалтерский финансовый результат должен быть скорректирован на разницу между "бухгалтерской и налоговой" амортизацией актива.

Получим:

$194,44 \text{ руб.} + (6805,56 - 2041,67) = 4958,33 \text{ руб.}$

Дебет 99 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 1190 руб. $(4958,33 \text{ руб.} \times 24\%)$ - начислен налог на прибыль по совершенной сделке.

В учете ООО "Пагода" сделаны следующие записи:

Дебет 04 субсчет "Активы, предоставленные в пользование" Кредит 04

- 245 000 руб. - учтены на отдельном субсчете неисключительные права на использование интеллектуальной собственности, переданные по договору;

Дебет 76 Кредит 91

- 8260 руб. - отражена сумма единовременной платы за передачу пользователю неисключительного права на объект;

Дебет 91 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 1260 руб. - $(8260 \text{ руб.} : 118\% \times 18\%)$ - начислен НДС;

Дебет 91 Кредит 05

- 6805,56 руб. - начислена в бухгалтерском учете амортизация по объекту договора;

Дебет 51 Кредит 76

- 8260 руб. - получена плата за переданные неисключительные права;

Дебет 91 Кредит 99

- 194,44 руб. (8260 - 1260 - 6805,56) - определен бухгалтерский финансовый результат сделки.

Аналогичным образом полученный бухгалтерский финансовый результат для целей налога на прибыль должен быть скорректирован на разницу между бухгалтерской и налоговой амортизацией актива.

Получим:

194,44 руб. + (6805,56 - 2041,67) = 4958,33 руб.

Дебет 99 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 1190 руб. (4958,33 руб. x 24%) - начислен налог на прибыль по совершенной сделке.

Если права передаются на какой-то временной период (например, год), а платеж носит разовый характер, то сумма платежа должна быть отражена следующим образом:

Дебет 76 Кредит 98 "Доходы будущих периодов"

Затем ежемесячно часть платежа, приходящаяся на отчетный период, списывается на финансовый результат от сделки:

Дебет 98 Кредит 90, 91

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера, но предположим, что одновременно за год поступил платеж в сумме 99 120 руб. В учете он будет отражен:

Дебет 51 Кредит 62, 76

- 99 120 руб. - получен годовой платеж за переданные неисключительные права.

Дебет 62, 76 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 15 120 руб. - (8260 руб. : 118% x 18%) - начислен НДС с полученного аванса.

Дебет 62, 76 Кредит 98

- 84 000 руб. - (99 120 - 15 120) - отражены доходы будущих периодов.

Дебет 98 Кредит 90, 91

- 7000 руб. - ((99 120 - 15 120) : 12 мес.) - часть платежа без НДС, приходящаяся на отчетный период, списана на финансовый результат.

Дебет 62, 76 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 1260 руб. - ((8260 руб. : 118% x 18%) : 12 мес.) - сторнирован НДС с аванса (при наступлении периода, к которому он относится) и начисления НДС с реализации.

Дебет 62, 76 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 1260 руб. - начислен НДС от реализации отчетного периода.

И, конечно, сразу возникает вопрос - а как же относиться к методологии учета авансов на счете 62 субсчет "Авансы полученные"?

Получается так, что для отражения одной ситуации - получения доходов в счет будущих периодов - предусмотрено две методологии учета.

Комментируя этот момент, ряд специалистов указывают, что доходами будущих периодов не признаются поступления денег в качестве аванса (предварительной оплаты). Но с этим решительно нельзя согласиться, так как один из основных документов, обуславливающих методологию бухгалтерского учета - Инструкция по применению Плана счетов - как раз среди сумм, относящихся к доходам будущих периодов, называет, к примеру, арендную или квартирную плату.

А чем будет являться поступление арендной платы за период или несколько вперед? Ни чем иным, как авансом.

Получается, что авансы в действующей трактовке все-таки могут являться доходами будущих периодов.

Пытаясь все-таки разграничить авансы и доходы будущих периодов и конкретизировать суммы, относящиеся к авансам или доходам будущих периодов, ряд специалистов также указывает, что к доходам будущих периодов относятся суммы, поступившие по договорам, которые заключены на длительный срок и не предусматривают перерасчетов по факту оказания услуг (выполнения работ).

Но вновь, на наш взгляд, это не ставит точки над "i". Предположим, что договор аренды заключен на длительный срок и одним из условий заключенного договора является возможность увеличения размера арендной платы, как это в большинстве случаев делают дальновидные арендодатели. В этом случае как раз-то и будет происходить окончательный расчет по факту оказания услуги. Или, предположим, что в арендную плату входит и сумма компенсации за

потребленную энергию, отопление и т.п. В этом случае величина платы за отчетный период будет зависеть в том числе и от величины потребленной энергии, стоимости отопления и т.п.

То есть, на наш взгляд, все это говорит о том, что авансы и предоплаты могут отражаться как на счете 62 "Авансы полученные", так и на счете 98 "Доходы будущих периодов". А чтобы в учете не возникало путаницы, как их отражать, это необходимо оговорить в учетной политике предприятия.

Пример. Выписка из приказа об учетной политике.

Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, и представляющие собой суммы авансов, предоплат, отражаются на счете 62 субсчет "Авансы полученные".

В любом случае, нужно не забыть начислить НДС с авансов, а также, в случае, если предприятие работает по "кассовому" методу, учесть полученные суммы в налогооблагаемой базе по налогу на прибыль.

Если же платежи носят периодический характер, а права передаются на определенный временной период (месяц, год, несколько лет) и в договоре установлена периодичность начисления и оплаты роялти, то бухгалтерский учет у правообладателя ведется следующим образом.

Пример. ЗАО "Эверест" передало неисключительное право на использование изобретения в течение трех лет. Сумма договора составляет 288 000 руб., причем договором предусмотрено, что платежи поступают ЗАО "Эверест" ежемесячно в размере 1/36 от суммы договора.

В учете ЗАО "Эверест" ежемесячно будут делаться такие проводки:

Дебет 62 Кредит 90

- 8000 руб. - (288 000 руб. : 36 мес.) - начислено роялти за отчетный период;

Дебет 90 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 1220,34 руб. - (8000 руб. : 118% x 18%) - начислен НДС;

Дебет 51 Кредит 62

- 8000 руб. - поступило на расчетный счет роялти за отчетный период.

Не редкость, что платеж за использование права устанавливается в процентах от выручки. Рассмотрим на примере, как такие платежи отражаются в учете.

Пример. ООО "Гродно" передало на 1 год ООО "Успех" права на неисключительное использование изобретения, стоимость которого составляет 750 000 руб. Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составляет 12 500 руб. Договором предусмотрено, что расчет осуществляется путем ежеквартального перечисления ООО "Гродно" роялти в размере 10 процентов от полученной ООО "Успех" выручки в данном квартале от использования оговоренных прав (без учета НДС). Договор вступил в силу и передача прав произошла с 1 июля 2005 г. Доходы, полученные ООО "Успех" для ООО "Гродно", являются операционными доходами.

Выручка ООО "Успех" от использования данных прав составила:

Период	Сумма выручки без учета НДС, руб.	Размер роялти, (10%) руб.
III квартал 2005 г.	1 789 323	178 932
IV квартал 2005 г.	2 323 553	232 355
Итого за 2005 г.	4 112 876	411 287

В учете ООО "Гродно" сделаны следующие проводки:

Дебет 04 субсчет "Активы, предоставленные в пользование" Кредит 04

- 750 000 руб. - учтена на отдельном субсчете стоимость неисключительных прав, переданных по договору;

Дебет 76 Кредит 91

- 178 932 руб. - (1 789 323 руб. x 10%) - отражена сумма роялти за III квартал 2005 г., начисленная согласно заключенному договору;

Дебет 91 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 27 294,71 руб. - (178 932 руб. : 118% x 18%) - начислен НДС;

Дебет 91 Кредит 05

- 37 500 руб. - (12 500 руб. x 3 мес.) - накоплена сумма амортизации по объекту договора за квартал (напомним, что амортизация начисляется ежемесячно);

Дебет 51 Кредит 76

- 178 932 руб. - получена плата за переданные неисключительные права за III квартал 2005 г. Аналогично будут отражаться в учете суммы роялти, поступающие в других кварталах.

§ 4.2. Учет у пользователя

Отражение операций по получению неисключительных прав у пользователя этих прав зависит от условий заключенного договора.

Платежи по таким договорам могут отражаться как расходы текущего или будущих периодов. Если суммы в оплату полученного права поступают ежемесячно равными частями, то они отражаются в составе расходов отчетного периода. Если же оплата полученных прав производится разовым платежом за весь период пользования правом, то эти суммы являются расходами будущих периодов и должны учитываться на счете 97 "Расходы будущих периодов" с равномерным списанием на себестоимость в течение срока пользования данным правом.

В учете у организации-пользователя такие объекты отражаются на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре.

При этом Планом счетов специальный забалансовый счет для этих целей не предусмотрен, поэтому предприятию необходимо самостоятельно определить забалансовый счет, на котором будут учитываться полученные неисключительные права, например, счет 012.

Пример. ООО "ТиР" приобрело три неисключительных права на 1 год. За использование неисключительных прав N 1 и 2 предприятие должно уплатить за весь срок их использования по 120 000 руб., в т.ч. НДС. Причем согласно договору оплата права N 1 производится разовым платежом в первый месяц его использования, а оплата права N 2 - равными частями в течение всего срока его использования. За использование неисключительного права N 3 ООО "ТиР" платит в процентном отношении (2,5%) от полученной выручки.

Выручка от использования права N 3 составила в первом месяце - 376 322 руб. без НДС.

В учете организации сделаны следующие проводки.

По праву N 1:

Дебет 012 "Неисключительные права, полученные в пользование"

- 120 000 руб. - отражено на забалансовом счете получение неисключительных прав;

Дебет 97 Кредит 76

- 101 694,92 руб. - $(120\,000 \text{ руб.} : 118\% \times 100\%)$ - начислен разовый платеж за весь срок действия договора;

Дебет 19 Кредит 76

- 18 305,08 руб. - $(120\,000 \text{ руб.} : 118\% \times 18\%)$ - выделен НДС, по разовому платежу за пользование правом (на основании счета-фактуры, полученного от правообладателя);

Дебет 76 Кредит 51

- 120 000 руб. - оплачено пользование правом;

Дебет 26 Кредит 97

- 8474,58 руб. - $(101\,694,92 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.})$ - списана на затраты часть расходов по оплате пользования правом, относящаяся к отчетному периоду. Аналогичная проводка будет делаться в учете в течение всего срока пользования правом;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 1525,42 руб. - $(18\,305,08 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.})$ - отнесен на расчеты с бюджетом НДС по оплаченному пользованию правом в части, относящейся к отчетному периоду. Аналогичная проводка будет делаться в учете в течение всего срока пользования правом.

По праву N 2:

Дебет 012 "Неисключительные права, полученные в пользование"

- 120 000 руб. - отражено на забалансовом счете получение неисключительных прав;

Дебет 76 Кредит 51

- 10 000 руб. - оплачено пользование правом;

Дебет 26 Кредит 76

- 8474,58 руб. - $(10\,000 \text{ руб.} : 118\% \times 100\%)$ - начислен платеж за пользование правом за отчетный период;

Дебет 19 Кредит 76

- 1525,42 руб. - $(8474,58 \text{ руб.} \times 0,18)$ - выделен НДС по платежу за пользование правом за отчетный период, на основании счета-фактуры, полученного от правообладателя;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 1525,42 руб. - отнесен на расчеты с бюджетом НДС по оплаченному пользованию правом в части, относящейся к отчетному периоду.

По праву N 3:

Предварительно необходимо произвести расчет обязательств перед обладателем прав:

376 322 руб. x 2,5% = 9408,05 руб. - необходимо уплатить за первый месяц использования прав. В остальных периодах расчет и отражение расходов будет производиться аналогично приведенному, исходя из объема полученной выручки.

Дебет 012 "Неисключительные права, полученные в пользование"

- 120 000 руб. - отражено на забалансовом счете получение неисключительных прав;

Дебет 76 Кредит 51

- 9408,05 руб. - оплачено пользование правом;

Дебет 26 Кредит 76

- 7972,92 руб. - (9408,05 руб. : 118% x 100%) - начислен платеж за пользование правом за отчетный период исходя из объема полученной выручки;

Дебет 19 Кредит 76

- 1435,13 руб. - (7972,92 руб. x 0,18) - выделен НДС по платежу за пользование правом за отчетный период, на основании счета-фактуры, полученного от правообладателя;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 1435,13 руб. - отнесен на расчеты с бюджетом НДС по оплаченному пользованию правом в части, относящейся к отчетному периоду.

На практике нередко случаи, когда платеж за использование права является комбинированным. То есть он может включать в себя как разовый, так и периодические платежи. Кроме того, в течение срока пользования правом может меняться и размер периодических отчислений. Рассмотрим на примере порядок отражения в бухгалтерском учете комбинированного платежа.

Пример. ООО "ТиР" приобрело на 9 месяцев неисключительное право. Договором предусмотрено, что в оплату за пользование правом ООО "ТиР" при его передаче перечисляет разовым платежом 17 500 руб. (в том числе НДС - 2669,49 руб.). Затем расчет осуществляется путем ежемесячного перечисления ООО "ТиР" роялти:

- в первые три месяца пользования правом - по 8000 руб. (в том числе НДС - 1220,34 руб.);

- в последующие месяцы - в размере 2,5 процента от выручки, полученной ООО "ТиР" от использования данных прав, без учета НДС.

Стоимость права составляет 603 200 руб.

В учете организации сделаны следующие проводки:

Дебет 012 "Неисключительные права, полученные в пользование"

- 603 200 руб. - отражено на забалансовом счете получение неисключительных прав;

Дебет 97 Кредит 76

- 14 830,51 руб. - (17 500 руб. : 118% x 100%) - начислен разовый платеж за пользование правом в момент его получения;

Дебет 19 Кредит 76

- 2669,49 руб. - учтен НДС по разовому платежу за пользование правом на основании счета-фактуры, полученного от правообладателя;

Дебет 76 Кредит 51

- 17 500 руб. - перечислен единовременный платеж за пользование правом;

Дебет 20 Кредит 97

- 1647,83 руб. (14 830,51 руб. : 9 мес.) - списана на затраты часть разового платежа, относящаяся к отчетному периоду;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 296,61 руб. (2669,49 руб. : 9 мес.) - отнесен на расчеты с бюджетом НДС по оплаченному пользованию правом в части, относящейся к отчетному периоду.

В налоговом учете, по нашему мнению, данные расходы будут отражены в аналогичных суммах. Ведь договором срок полезного использования актива будет установлен 9 месяцев. Разовый платеж за пользование правом нельзя списать единовременно, так как он осуществлен за право использования актива в течение 9 месяцев, поэтому и в налоговом учете будут получены такие же данные.

Затем в течение трех месяцев пользование правом будет отражено в учете следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма платежа за пользование правом			Комментарий
Дебет	Кредит	1-й месяц	2-й месяц	3-й месяц	

26	76	6779,66	6779,66	6779,66	(8000 - 1220,34) - начислены платежи за 1-й, 2-й и 3-й месяцы пользования правом
19	76	1220,34	1220,34	1220,34	Выделен НДС по платежам за 1-й, 2-й и 3-й месяцы пользования правом на основании счетов-фактур, полученных от правообладателя
76	51	8000	8000	8000	Оплачено пользование правом
68 субсчет "Расчеты по НДС"	19	1220,34	1220,34	1220,34	Отнесен на расчеты с бюджетом НДС по оплаченному пользованию правом

Затем в течение остального периода пользования правом расходы будут начисляться в процентах (2,5%) от полученной ООО "ТиР" выручки без НДС в результате использования данных прав.

Выручка ООО "ТиР" от использования данного права составила (на примере 3-х месяцев):

Корреспонденция счетов		Сумма платежа за пользование правом			Комментарий
Дебет	Кредит	1-й месяц	2-й месяц	3-й месяц	
62	90	292 562	242 183	103 948	Полученная выручка без НДС от использования данных прав
		7 314,05	6 054,58	2 598,70	Необходимо начислить к уплате обладателю прав (величина выручки x 2,5%)
76	51	7 314,05	6 054,58	2 598,70	Оплачено пользование правом
26	76	6 198,35	5 131,00	2 202,29	(Сумма затрат с НДС: 1,18) - начислены платежи за 1-й, 2-й и 3-й месяцы пользования правом
19	76	1 115,70	923,58	396,41	(Сумма затрат без НДС x 0,18) - Выделен НДС по платежам за 1-й, 2-й и 3-й месяцы пользования правом на основании

					счетов-фактур, полученных от правообладателя
68 субсчет "Расчеты по НДС"	19	1 115,70	923,58	396,41	Отнесен на расчеты с бюджетом НДС по оплаченному пользованию правом

ГЛАВА 5. ВЫБИТИЕ НМА

Ничто не вечно. Не вечны и нематериальные активы. Рано или поздно, по тем или иным причинам, но нематериальные активы, числящиеся в организации, списываются с учета. Основными причинами списания объектов НМА являются:

- 1) непригодность к дальнейшему использованию;
- 2) истечение срока их полезного использования;
- 3) передача НМА в счет вклада в уставный капитал;
- 4) безвозмездная передача НМА;
- 5) реализация НМА.

Одновременно со списанием стоимости этих объектов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

Доходы и расходы от списания НМА отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся и относятся на финансовые результаты организации.

§ 5.1. Непригодность НМА

В ходе хозяйственной деятельности может оказаться так, что нематериальные активы, еще вчера активно используемые для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, сегодня, в силу развития технологий, изменения общей экономической обстановки, становятся непригодными для использования в производственной деятельности.

В этом случае обязанностью бухгалтера является их своевременное списание с учета. Ведь бухгалтерский учет должен быть строго точным и реальным и не должен быть "засорен" активами, которых фактически нет.

Списание объектов в связи с непригодностью производится на основании акта. Акт должен быть составлен компетентной комиссией, которая определяет и указывает в акте причины списания, а также другие аналитические данные.

Пример заполнения Акта списания нематериального актива см. далее в § 5.2 "Истечение срока полезного использования НМА". На основании акта, утвержденного руководителем, делается отметка о выбытии объекта в Карточке учета НМА (форма N НМА-1).

При списании объектов НМА за непригодностью следует помнить, что получаемый убыток не уменьшает налогооблагаемую прибыль, что и должно быть учтено в регистрах налогового учета.

Пример. В ходе инвентаризации НМА было установлено, что числящийся в учете нематериальный актив фактически не используется в производстве продукции, не приносит организации экономические выгоды (доход).

Первоначальная стоимость такого актива составляет 17 484 руб. При этом величина начисленной амортизации по данному объекту, учтенная на счете 05 "Амортизация НМА", составляет 11 656 руб.

Руководством предприятия было принято решение списать данный актив с учета.

При списании в учете организации сделаны следующие записи:

Дебет 05 Кредит 04

- 11 656 руб. - списана сумма амортизации, накопленная по выбывающему объекту;

Дебет 91 Кредит 04

- 5828 руб. (17 484 - 11 656) - отнесена на операционные расходы остаточная стоимость выбывающего объекта без уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль;

Дебет 91 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 1049,04 руб. - (5828 x 18%) - восстановлен НДС с остаточной стоимости переданного объекта. Данная сумма не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль;

Дебет 99 Кредит 91

- 6877,04 руб. - (5828 + 1049,04) - отражен убыток от списания объекта.

Величина убытка от списания нематериального актива вследствие непригодности в налоговом учете для исчисления налога на прибыль не учитывается.

При осуществлении такой операции возникает еще один вопрос - относительно НДС, приходящегося на остаточную стоимость. Часто налоговые органы требуют восстановить НДС с остаточной стоимости списываемых активов. Этого требует, в частности, Письмо УМНС России по г. Москве от 27 мая 2004 г. N 24-11/35447.

В Письме излагается следующий подход. Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные при приобретении товаров (работ, услуг), после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных ст. 172, и при наличии соответствующих первичных документов. Таким образом, обязательным условием принятия сумм НДС по приобретенным основным средствам к вычету является использование их для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС. В связи с этим НДС, уплаченный налогоплательщиком и принятый к вычету в соответствии со ст. ст. 171 и 172 НК РФ по основным средствам, приобретенным для осуществления налогооблагаемых операций и выбывшим вследствие морального и физического износа, чрезвычайных обстоятельств (то есть по которым организацией-собственником не будут получены денежные средства в качестве возмещения убытков), подлежит восстановлению и уплате в бюджет в доле недоамортизированной части, так как эти основные средства перестают участвовать в осуществлении операций, признаваемых объектами налогообложения.

В Письме говорится об основных средствах, однако заметим, что мы рассматриваем сам подход, независимо от объекта, который должен быть един.

И в соответствии с другим мнением восстанавливать по таким активам суммы НДС не нужно. Вычет НДС по таким активам произведен обоснованно, сами активы использовались в производственной деятельности, облагаемой НДС. Законодательством не предусмотрена обязанность восстановить НДС по списываемым объектам.

Такую же точку зрения принял и ФАС Уральского округа в Постановлении от 5 мая 2003 г. N Ф09-1214/03-АК, от 11 февраля 2003 г. N Ф09-559/99-АК.

§ 5.2. Истечение срока полезного использования НМА

Предприятие создает или приобретает объект НМА, использует его для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, получает доход от его использования. Но вот проходит время, и срок полезного использования данного объекта подходит к концу. И у бухгалтера предприятия возникает вопрос: а что же с этим объектом дальше делать, каким образом списать его с учета?

Аналогично списанию актива за непригодностью уполномоченной комиссией должен быть составлен акт, который утверждает руководитель организации и на основании которого объект списывается с учета.

Рассмотрим пример заполнения такого акта.

Акт списания нематериального актива

Списание объектов НМА должно производиться на основании акта. Акт составляется компетентной комиссией, которая определяет и указывает в акте причины списания, а также другие аналитические данные.

Вспомним условия Примера по составлению акта приема-передачи и карточки учета НМА (см. § 2.7 "Оформление поступления и инвентаризация НМА").

Гражданин Крымов Роберт Александрович 1 мая 2005 г. заключил с ООО "Книжная Редакция Версаль" (г. Москва) договор (порядковый номер 55) на передачу исключительных авторских прав на созданное литературное произведение - книгу под рабочим названием "Лифт в неизвестность". В соответствии с договором исключительные авторские права передаются на три года с момента подписания акта сдачи-приемки. Размер вознаграждения автору за передачу прав составляет 75 000 руб. Акт приемки-передачи исключительных авторских прав (порядковый номер 55) был подписан 1 октября 2005 г.

Предположим, что три года истекло, в связи с чем и был составлен акт списания актива.

По строке "Акт N ____ на списание НМА" указывается порядковый номер акта. Предположим, что порядковый номер предыдущего акта был 11, следовательно, при составлении данного акта будет указан номер 12.

По строке "Организация", так же как и в других примерах, указывают полное наименование организации, в которой был составлен данный акт, и ее код по ОКПО. Название организации в нашем примере - ООО "Книжная Редакция Версаль", ОКПО - 38986802.

В графе "Дата составления" указывается дата списания объекта НМА. Списание произведено, и акт составлен 1 октября 2008 г.

Далее указывается или само структурное подразделение организации, в котором использовался списываемый актив, или его кодовый номер, принятый в организации. Исключительные авторские права на созданное литературное произведение - книгу под рабочим названием "Лифт в неизвестность" предназначены для использования организацией в целом. Следовательно, данная строка в нашем примере не заполняется.

Корреспонденция счетов при списании объекта должна отражать дебетуемый счет с указанием номера счета, субсчета и кода аналитического учета, а также кредитуемый счет (его номер), субсчет и код аналитического учета.

Как уже отмечалось, код аналитического учета проставляется в том случае, если на предприятии принята соответствующая система кодирования, при ее отсутствии в данной графе ставится прочерк. В нашем примере списание производится за счет начисленной амортизации по дебету счета 05 "Амортизация НМА", код аналитического учета соответствует коду аналитического учета нематериального актива - 1205/2005/55. По кредиту указывается счет 04 "Нематериальный актив", код аналитического учета 1205/2005/55.

Затем указывается первоначальная стоимость актива, по которой он числится в учете. В нашем примере первоначальная стоимость актива составляет 75 000,00 руб.

После чего, следуя по порядку, необходимо отразить сумму начисленной амортизации по выбывающему активу. В нашем случае объект полностью самортизирован, и поэтому сумма начисленной амортизации равна первоначальной стоимости и составляет 75 000,00 руб.

Далее указывается инвентарный номер актива. В ООО "Книжная Редакция Версаль" инвентарный номер совпадает с кодом аналитического учета 1205/2005/55.

Необходимо также заполнить строку "Сумма износа", указав сумму начисленного износа по выбывающему активу. Эта сумма в нашем примере составит 75 000,00 руб.

После чего, как и в акте приемки-передачи, указываются наименование и реквизиты (дата и номер) документа, которым была назначена комиссия, оформляющая операции с нематериальными активами.

В ООО "Книжная Редакция Версаль" оприходование и списание активов оформляется специально созданной для этого комиссией (приказ директора N 4 от 04.01.2008) в составе главного инженера Алексеева Ю.А., программиста Кошкиной М.В., бухгалтера Лапкиной М.О. То есть состав комиссии в 2008 г. не поменялся.

В акте, конечно, необходимо указать полное наименование объекта, с которым ознакомилась комиссия. В противном случае будет не понятно, какой собственно объект списывается. В нашем примере этим объектом являются исключительные авторские права на созданное литературное произведение - книгу под рабочим названием "Лифт в неизвестность".

Необходимо также указать, что установила комиссия при ознакомлении с данным объектом.

В нашем примере было установлено, что срок полезного использования объекта 3 года. Объект был введен в эксплуатацию 1 октября 2005 г.

Исходя из этого, причиной списания актива было названо истечение срока полезного использования.

Краткая характеристика объекта переписывается из карточки по учету НМА, открытой на каждый нематериальный актив.

В графе "Заключение комиссии" указывается решение, принятое комиссией по результатам ознакомления с объектом и рассмотрения материалов по данному объекту. В нашем примере комиссия приняла следующее решение: "Осуществить списание объекта в связи с истечением срока его полезного использования".

В перечень прилагаемой документации включаются все документы, имеющие отношение к принимаемому активу и на основании которых комиссия приняла решение о дальнейшей судьбе объекта.

В ООО "Книжная Редакция Версаль" в перечне прилагаемой документации указали:

1. Задание для написания книги.

2. Авторский договор заказа.

3. Распечатанный экземпляр книги с титульным листом, позволяющий идентифицировать произведение.

Заполненный акт члены комиссии заверяют своими подписями, подтверждая тем самым правильность указанных данных. Подпись каждого лица должна включать в себя наименование должности, личную подпись и ее расшифровку (фамилию и инициалы).

Затем составленный и подписанный акт передают на утверждение руководителю организации (или иному уполномоченному лицу), который на лицевой стороне акта, под

специально введенной строкой "Утверждаю", указывает свою должность, расписывается, приводит расшифровку подписи (фамилию и инициалы) и дату утверждения акта.

После того, как акт утвержден руководителем предприятия, он должен быть передан в бухгалтерию, где делают отметку о выбытии объекта в карточке учета НМА, а также производят соответствующие записи на счетах бухгалтерского учета.

Составленный в ООО "Книжная Редакция Версаль" акт выглядит следующим образом:

Утверждаю
Директор ООО "Книжная Редакция Версаль"
Авсеров
----- Авсеров Д.Д.
1 октября 2008 г.

Акт N 12
на списание НМА

Организация ООО "Книжная Редакция
Версаль"
ОКПО 38986802

Дата составления	1 октября 2008 г.
---------------------	----------------------

Структурное подразделение: _____

Дебет		Кредит		Первоначальная	Сумма
Инвентарный				(балансовая)	начисленной
номер				стоимость,	амортизации,
Счет,	Код	Счет,	Код	руб., коп.	руб., коп.
субсчет	аналитического	субсчет	аналитического	руб., коп.	руб., коп.
	учета		учета		
05	1205/2005/55	04	1205/2005/55	75 000,00	75 000,00
1205/2005/55					

Сумма износа, руб., коп.

75 000,00

Комиссия, назначенная на основании приказа директора от 04.01.2008 N 4, в составе:

Председателя комиссии: Главного инженера Алексева Ю.А.,

Членов комиссии: программиста Кошкиной М.В., бухгалтера - Лапкиной М.О., произвела ознакомление с работой вспомогательной аналитической компьютерной программы для автоматизированной системы бухгалтерского учета.

В результате ознакомления комиссия установила:

1. Актив поступил в организацию 1 октября 2005 г. на основании договора с господином Крымовым Робертом Александровичем N 55 от 1 мая 2005 г. Срок полезного использования объекта 3 года. Объект был введен в эксплуатацию 1 октября 2005 г.

Причина списания: Истечение срока полезного использования.

Краткая характеристика объекта:

Исключительные авторские права на созданное литературное произведение - книгу под рабочим названием "Лифт в неизвестность" представляют собой исключительные авторские права на художественную книгу, имеющую фантастический сюжет и описывающую в юмористическом стиле приключения молодого человека, попавшего в параллельный мир и вынужденного исполнять роль секретного агента. Книга состоит из 25 глав, объем произведения 32,4 авт. л.

Заключение комиссии: Осуществить списание объекта в связи с истечением срока его полезного использования.

Приложение.

1. Задание для написания книги.
2. Авторский договор заказа.
3. Распечатанный экземпляр книги с титульным листом, позволяющий идентифицировать произведение.

Председатель комиссии:

Кашкина

Главный редактор

----- Кашкина А.А.

Члены комиссии:

Малкина

Менеджер по работе с авторами

----- Малкина М.Г.

Николаева

Бухгалтер

----- Николаева Т.О.

Справка о затратах, связанных со списанием НМА
и о получении дохода от их списания

Затраты на списание				Поступило от списания		
Вид работ	Номер документа	Статья затрат	Сумма, руб., коп.	Номер документа	Характеристика дохода	Сумма, руб., коп.
-	-	-	-	-	-	-
		Итого	-		Итого	-

Результаты списания: Убытки и доходы отсутствуют.

Выручка от реализации отсутствует.

Отметка бухгалтерии об отметке в карточке по учету нематериального актива.

Морокова

Главный бухгалтер

----- Морокова Л.А.

1 октября 2008 г.

Рассмотрим, каким образом списание актива будет отражено в бухгалтерских проводках.

Пример. Итак, списан актив с первоначальной стоимостью 75 000 руб. и накопленной амортизацией 75 000 руб.

В учете будет отражено:

Дебет 05 Кредит 04

- 75 000 руб. - списан выбывающий объект за счет накопленной суммы амортизации.

Однако вспомним, что амортизационные отчисления по нематериальным активам могут отражаться в бухгалтерском учете путем уменьшения их первоначальной стоимости. При начислении амортизации без использования счета 05 "Амортизация НМА" для списания стоимости актива никакие дополнительные проводки не потребуются. А в том случае, если после полного погашения этой стоимости, данные объекты продолжают отражаться в бухгалтерском учете (до прекращения срока действия патента, свидетельства, других охранных документов), используется их условная оценка, принятая организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты организации.

Пример. ООО "Удача" начисляет амортизацию НМА без использования счета 05 "Амортизация НМА". Объект был самортизирован полностью, но срок действия патента продолжается и объект используется для получения дохода.

Предприятие произвело условную оценку данного объекта в сумме 1100 руб.

В учете организации сделаны следующие записи:

Дебет 04 Кредит 91

- 1100 руб. - отражен нематериальный актив в условной оценке.

§ 5.3. Передача НМА в счет вклада в уставный капитал

Выбытие объектов НМА, так же как и получение, может быть связано с передачей их в счет вклада в уставный капитал.

Как уже отмечалось, первоначальная стоимость НМА, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации.

В соответствии с п. 3 ПБУ 10/99 выбытие активов, передаваемых в счет вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций, не признается расходами организации.

Для учета информации о наличии и движении инвестиций в уставные (складочные) капиталы других организаций используется счет 58 "Финансовые вложения".

Пример. ООО "Ракурс" выступает в качестве одного из учредителей ООО "Айс". В качестве своего вклада в уставный капитал ООО "Ракурс" согласно учредительному договору должно передать исключительное право на объект НМА.

Первоначальная стоимость объекта в учете ООО "Ракурс" составляет 104 000 руб. НДС, уплаченный при приобретении актива, составил 14 400 руб. Сумма начисленной амортизации равна 52 000 руб. Амортизация по нематериальным активам на ООО "Ракурс" учитывается без использования счета 05 "Амортизация НМА".

Передача объекта в счет вклада в уставный капитал была произведена по согласованной сторонами цене 50 000 руб.

В учете ООО "Ракурс" сделаны следующие записи:

Дебет 58 Кредит 04

- 52 000 руб. - (104 000 - 52 000) - отражена в составе финансовых вложений организации остаточная стоимость объекта, переданного в качестве вклада в уставный капитал;

Дебет 91 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 9360 руб. - (52 000 x 0,18) - восстановлен НДС с остаточной стоимости переданного объекта. Данная сумма не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль;

Дебет 91 Кредит 58

- 2000 руб. - (52 000 - 50 000) - списана на убытки сумма превышения остаточной стоимости актива над стоимостью объекта, переданного в качестве вклада в уставный капитал, согласованной учредителями;

Дебет 99 Кредит 91

- 2000 руб. - отражена сумма убытка, представляющая собой превышение остаточной стоимости актива над стоимостью объекта, переданного в качестве вклада в уставный капитал, согласованной учредителями.

Если предположить, что согласованная оценка составит, к примеру, 55 000 руб., то есть будет превышать остаточную стоимость актива, то в учете будет отражено:

Дебет 58 Кредит 91

- 3000 руб. - (55 000 - 52 000) - отражена сумма превышения согласованной учредителями стоимости объекта, переданного в качестве вклада в уставный капитал, над остаточной стоимостью;

Дебет 91 Кредит 99

- 3000 руб. - отражена сумма дохода, представляющая собой превышение согласованной учредителями стоимости объекта, переданного в качестве вклада в уставный капитал, над остаточной стоимостью.

Важно обратить внимание, что начисление НДС в примере осуществлено не в качестве обложения операции по реализации имущества, ведь передача имущества в уставный капитал другой организации не является реализацией, следовательно, не облагается НДС (п. 3 ст. 39 НК РФ). НДС восстановлен с остаточной стоимости актива. Хотя подход, при котором производится начисление НДС при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал, является спорным.

ФНС России в связи с многочисленными запросами, поступающими от налоговых органов и налогоплательщиков, по вопросу восстановления и уплаты в бюджет НДС при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал, приобретенного ранее и используемого для производственных целей, налог по которому ранее правомерно был принят к вычету, в Письме от 31 марта 2004 г. N 03-1-08/876/15@ сообщает следующее.

Вычетам в порядке, предусмотренном ст. 172 НК РФ, подлежат суммы НДС, уплаченные поставщикам при приобретении имущества, используемого для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения НДС. Таким образом, если выбытие имущества, ранее приобретенного для производственной деятельности, связано с осуществлением операций, не

признаваемых объектом налогообложения, либо с осуществлением операций, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения), то суммы налога, ранее правомерно принятые к вычету, подлежат восстановлению. При выбытии недоамортизированного имущества сумма налога подлежит восстановлению в части, приходящейся на остаточную стоимость передаваемого имущества.

Выводы судов регионов достаточно противоречивы.

В Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 8 декабря 2003 г. N Ф04/6110-2044/А45-2003 суд согласился с налогоплательщиком, что законодатель не связывает уплату НДС с передачей в уставный капитал основных средств, не предусматривает обязанность налогоплательщика в случае, если до передачи основные средства использовались при производстве продукции, облагаемой НДС, восстанавливать возмещенный ранее НДС.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 20 декабря 2004 г. N А05-10347/04-9 указано, что довод ИМНС о том, что предприниматель должен был восстановить ранее принятые к вычету суммы НДС при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал общества, поскольку такая передача носит инвестиционный характер и не признается объектом обложения НДС, признан судом несостоятельным, так как данное имущество первоначально было приобретено и использовалось предпринимателем в производственных целях, в связи с чем НДС при его последующей передаче восстановлению не подлежит.

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 27 марта 2002 г. N А65-8246/2001-СА3-9К говорится, что вывод о том, что передача имущества в уставный капитал хозяйственных обществ не образует налогооблагаемого оборота и законодательством не предусмотрено восстановление НДС по имуществу, передаваемому в уставный фонд, признается необоснованным, поскольку в акте выездной налоговой проверки передача имущества в уставный капитал вновь созданной организации истцом не отражена как объект налогообложения по НДС.

В части переданного имущества произведено восстановление сумм НДС, ранее принятых к зачету из бюджета, так как сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, фактически уплаченными поставщиками за поступившие (принятые к учету) материальные ресурсы (работы, услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения, согласно (еще на тот момент) ст. 7 Закона РФ "О налоге на добавленную стоимость". При этом не исключаются из общей налоговой суммы, подлежащей перечислению в бюджет, налоги, уплаченные по товарам (работам, услугам), использованным на непроизводственные нужды. Истцом правомерно произведено восстановление сумм НДС, ранее принятых к зачету из бюджета, так как НДС, уплаченный ответчиком, относится на материальные ресурсы, стоимость которых не отнесена на издержки производства, поскольку налог уплачен по товарам, использованным на непроизводственные нужды, а именно, переданным в уставный капитал учрежденного ответчиком предприятия.

Однако ВАС РФ при рассмотрении такой операции поддержал позицию налогоплательщика в Решении ВАС РФ от 15 июня 2004 г. N 4052/04 и Постановлении ВАС РФ от 11 ноября 2003 г. N 7473/03.

Таким образом, по нашему мнению, восстанавливать НДС при передаче имущества в уставный капитал не нужно.

В соответствии с п. 3 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде взноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество.

Особенности определения налоговой базы по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда), оговорены в специальной статье НК РФ - ст. 277.

Данной статьей оговорено, что стоимость приобретаемых акций (долей, паев) для целей исчисления налога на прибыль признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права) с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении).

То есть передача имущества в качестве вклада в уставный капитал влиять на налогообложение налогом на прибыль не будет, так как, в соответствии с процитированными нормами НК РФ, разницы в стоимости возникнуть не будет. Они признаются равными. Например, в бухгалтерском учете нематериальный актив стоимостью 50 000 руб. передан в уставный капитал за 100 000 руб., что приведет к получению в бухгалтерском учете дохода в сумме 50 000 руб. В налоговом учете никакого дохода не возникнет.

Нормы пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ аналогичным образом среди доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, относят доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в

уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером).

При этом имущество (имущественные права), полученное в виде вноса (вклада) в уставный (складочный) капитал организации, в целях налогообложения прибыли принимается по стоимости (остаточной стоимости) полученного в качестве вноса (вклада) в уставный (складочный) капитал имущества (имущественных прав). Стоимость (остаточная стоимость) определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права) с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении (вкладе) осуществляются передающей стороной при условии, что эти расходы определены в качестве вноса (вклада) в уставный (складочный) капитал. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества (имущественных прав) или какой-либо его части, то стоимость этого имущества (имущественных прав) либо его части признается равной нулю (пп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ).

§ 5.4. Передача неисключительных прав в счет вклада в уставный капитал

В данном разделе мы рассматриваем вопрос передачи исключительных прав на нематериальные активы, то есть вопрос их выбытия.

Однако хотелось бы коснуться и вопроса передачи в качестве вклада в уставный капитал неисключительных прав пользования.

Могут ли быть переданы в качестве вклада в уставный капитал неисключительные права пользования?

Например, в Комментариях к Положениям по бухгалтерскому учету под редакцией А.С. Бакаева ("Юрайт-Издат", 2004) высказывается мнение, что отражение на балансе организации только полученных от учредителей прав пользования имуществом (без передачи прав собственности) является неправомерным. Свои выводы автор (Родителева Н.В) делает на основании следующего.

Во-первых, в соответствии с Законом о бухгалтерском учете на балансе организации подлежит отражению имущество, являющееся ее собственностью. Во-вторых, юридическое лицо может внести в счет вклада в уставный капитал другого юридического лица только то имущество, которое числится на ее балансе.

Аналогичная точка зрения выражается в Письме Минфина России от 2 февраля 2000 г. N 04-02-05/7.

Действительно, это так. Однако под имуществом организации понимаются все ее активы, включающие денежные средства, материалы, дебиторскую задолженность, какие-то несписанные расходы (расходы будущих периодов, незавершенное производство).

Несколько уходя от темы НМА и предположив, что учредитель оплатил право аренды какого-то объекта и передает эти расходы в качестве вклада в уставный капитал, и новое юридическое лицо в течение обусловленного времени будет пользоваться предоставленным правом, можно сделать вывод, что ничего противоречащего законодательству здесь нет. Учредитель расходы будущих периодов, числящиеся у себя на балансе, передает в счет вклада в уставный капитал, то есть на баланс нового лица.

На наш взгляд, автор излишне формально трактует нормы Закона о бухгалтерском учете. Ведь, если продолжить логику ее размышлений, получится, что если получить в качестве вклада в уставный капитал неисключительное право пользования НМА нельзя, так как это не будет собственностью организации, то тогда вообще незаконно и просто получать в пользование неисключительные права нематериальными активами. Ведь это тоже будет не собственность организации и отразить их в балансе нельзя. А ведь неисключительное право пользования НМА, не являясь собственностью организации, тем не менее, отражается на балансе в составе расходов будущих периодов.

Автор в качестве выхода из создавшегося положения предлагает заключить дополнительный договор о предоставлении имущества в возмездное пользование. При наличии договора о предоставлении в возмездное пользование, например, зданий, сооружений, оборудования между двумя организациями происходит взаимозачет сумм арендной платы, причитающейся учредителю, и обязательств учредителя по оплате взносов в уставный капитал другой организации. Можно, конечно, поступить и так, если величина налоговых обязательств не важна для предприятия.

Однако, на наш взгляд, вопрос искусственно усложнен и не требует таких ухищрений. Все что не запрещено законом - разрешено. Более того, передача исключительных и неисключительных прав пользования НМА разрешена законодательством, а форма передачи этих прав - безвозмездное пользование, возмездное пользование, передача в качестве вклада в уставный капитал - это уже является особенностью заключаемых договоров.

Кроме того, говоря о необоснованности внесения в качестве вклада в уставный капитал всех видов прав, автор просто забыл о нормах п. 5 ст. 22 Земельного кодекса, которые напрямую разрешают следующее. Позволим процитировать абзац полностью. Арендатор земельного участка вправе передать свои права и обязанности по договору аренды земельного участка третьему лицу, в том числе отдать арендные права земельного участка в залог и внести их в качестве вклада в уставный капитал хозяйственного товарищества или общества либо паевого взноса в производственный кооператив в пределах срока договора аренды земельного участка без согласия собственника земельного участка при условии его уведомления, если договором аренды земельного участка не предусмотрено иное.

А п. 17 Постановления Пленума Верховного Суда РФ N 6, Пленума ВАС РФ N 8 от 1 июля 1996 г. "О некоторых вопросах, связанных с применением части первой ГК РФ" прямо говорит следующее. Необходимо учитывать, что в качестве вклада в имущество хозяйственного товарищества или общества могут вноситься имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку. В связи с этим таким вкладом не может быть объект интеллектуальной собственности (патент, объект авторского права, включая программу для ЭВМ и т.п.) или "ноу-хау". Однако в качестве вклада может быть признано право пользования таким объектом, передаваемое обществу или товариществу в соответствии с лицензионным договором, который должен быть зарегистрирован в порядке, предусмотренном законодательством.

А ФАС Центрального округа в Постановлении от 16 июля 2003 г. N A23-20/ОЗА-5-1 дополнительно конкретизировал, что именно право пользования, а не объекты, по поводу которых они возникают, могут быть внесены в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственного товарищества или общества и, с учетом вышеуказанного, могут быть включены в нематериальные активы юридического лица.

То есть, на наш взгляд, передача в качестве вклада в уставный капитал прав неисключительного пользования нематериальными активами является вполне допустимой, законной и экономически обоснованной операцией.

Пример. ООО "ИнтеллектСервис" в качестве вклада в уставный капитал ООО "Туристический Рай" решило передать неисключительное право использования товарным знаком. Стоимость самих прав составляет 570 000 руб.

Права передаются в неисключительное использование на 1 год. Обычно ООО "ИнтеллектСервис" передает неисключительные права на товарный знак на такой срок за 120 000 руб. без НДС. Однако в данной ситуации согласованная в учредительном договоре стоимость пользования товарным знаком в течение 1-го года составляет 100 000 руб. без НДС.

В учете ООО "Туристический Рай" сделаны следующие проводки:

Дебет 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" Кредит 80

- 100 000 руб. - отражена задолженность ООО "ИнтеллектСервис" по оплате своей доли в уставном капитале ООО на сумму, заявленную в учредительных документах.

В Инструкции по применению Плана счетов в приведенных типовых корреспонденциях не указана корреспонденция счета 75 "Расчеты с учредителями" со счетом 97 "Расходы будущих периодов". Однако указано, что взнос вкладов в виде материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) оформляется записями по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами 08 "Вложения во внеоборотные активы", 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и др. То есть перечень не является закрытым. Поэтому считаем, что использование следующей корреспонденции будет обоснованным:

Дебет 97 Кредит 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"

- 100 000 руб. - внесено в качестве вклада в уставный капитал неисключительное право на использование товарного знака.

§ 5.5. Безвозмездная передача НМА

Для правильной оценки данной ситуации обратимся к Гражданскому кодексу РФ, ведь именно там в ст. 423 содержится понятие безвозмездного договора. Так, безвозмездным признается договор, по которому одна сторона обязуется предоставить что-либо другой стороне без получения от нее платы или иного встречного представления.

Обычно при безвозмездной передаче имущества оформляется договор дарения.

И в этом случае необходимо не забыть нормы ст. 575 ГК РФ, запрещающей дарение, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает пяти установленных законом минимальных размеров оплаты труда: государственным служащим и служащим органов муниципальных образований в связи с их должностным положением или в связи с исполнением ими служебных обязанностей; в отношениях между коммерческими организациями.

Списание стоимости передаваемого актива производится на основании договора дарения и прилагаемого акта приемки-передачи или накладной, подтверждающих фактическую передачу объекта, а также письменного подтверждения принимающей организации о принятии к бухгалтерскому учету этого объекта.

При безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), включая основные средства и нематериальные активы, передающая сторона должна составить счет-фактуру по установленной форме и уплатить в бюджет НДС с рыночной стоимости имущества, передаваемого безвозмездно.

Уплата НДС в бюджет по безвозмездно передаваемому активу производится на основании ст. 39 НК РФ, которая признает реализацией возмездную, а также безвозмездную передачу товаров, работ, услуг.

При этом в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ. Таким образом, в целях обложения НДС передача прав собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг).

Организация-получатель не возмещает из бюджета сумму НДС, указанную в счете-фактуре, а включает ее в первоначальную стоимость материальных ценностей. Согласно ст. 171 НК РФ получатель не имеет права на возмещение из бюджета НДС. Поэтому в п. 11 Постановления Правительства России от 2 декабря 2000 г. N 914 "Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость" указано, что счета-фактуры, полученные при безвозмездной передаче товаров, основных средств и НМА, в книге покупок не регистрируются.

В то же время, в соответствии с п. 3 ст. 39 НК РФ, не признается реализацией товаров, работ или услуг передача основных средств, НМА и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью.

Пример. ООО "Меценат" решило передать безвозмездно нематериальный актив некоммерческой организации на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью. Первоначальная стоимость данного актива составляет 38 200 руб. Амортизация начислена в сумме 26 100 руб. Остаточная стоимость выбывающего актива соответственно составляет 12 100 руб.

Безвозмездная передача НМА отражается в учете следующими проводками:

Дебет 05 Кредит 04

- 26 100 руб. - списана сумма амортизации, накопленная по выбывающему объекту;

Дебет 91 кредит 04

- 12 100 руб. - отнесена на операционные расходы остаточная стоимость выбывающего объекта без уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль;

Дебет 99 Кредит 91

- 12 100 руб. - отражен убыток от безвозмездной передачи.

Если предположить, что актив передан некоммерческой организации для осуществления предпринимательской деятельности или передан коммерческой организации (то есть операция облагается НДС), то убыток увеличится на сумму начисленного НДС:

Дебет 91 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 2178 руб. - (12 100 руб. x 0,18) - начислен НДС по безвозмездно переданному активу.

Бухгалтер должен помнить, что отрицательный результат от безвозмездной передачи НМА не уменьшает налогооблагаемую прибыль. Для целей налогообложения прибыли стоимость безвозмездно переданных НМА в составе расходов не учитывается (п. 16 ст. 270 НК РФ).

§ 5.6. Реализация НМА

Вообще нематериальный актив - это актив, не предназначенный для реализации. Но при этом не редкость ситуация, когда его все-таки приходится реализовывать.

Так как реализация имущества предприятия, не предназначенного для продажи, не относится к обычным видам деятельности организации, то такие операции отражаются с использованием счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, признаются операционными доходами организации (п. 7 ПБУ 9/99 "Доходы организации"). В свою очередь, расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции, будут являться операционными расходами (п. 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

Рассмотрим на примере порядок отражения в учете операций по продаже НМА.

Пример. ЗАО "Помпеи" реализовало исключительное право на объект нематериального актива, числящийся у него на учете. Первоначальная стоимость объекта составляла 182 000 руб., начисленная сумма амортизации, отраженная на счете 05 "Амортизация НМА", - 102 000 руб. Актив был реализован за 98 000 руб. с учетом НДС.

В учете организации сделаны следующие записи:

Дебет 62 Кредит 91

- 98 000 руб. - отражена реализация объекта;

Дебет 91 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 14 949,15 руб. - $(98\,000 \text{ руб.} : 118\% \times 18\%)$ - начислен НДС;

Дебет 05 Кредит 04

- 102 000 руб. - списана сумма амортизации, накопленная по реализованному активу;

Дебет 91 Кредит 04

- 80 000 руб. - $(182\,000 - 102\,000)$ - списана остаточная стоимость выбывающего объекта;

Дебет 91 Кредит 99

- 3050,85 руб. $(98\,000 - 14\,949,15 - 80\,000)$ - отражен финансовый результат от реализации актива.

Если предположить, что актив будет реализован за 88 000 руб., то есть с убытком, так как продажная стоимость без НДС будет ниже остаточной стоимости, то получим следующие проводки:

Дебет 62 Кредит 91

- 88 000 руб. - отражена реализация объекта;

Дебет 91 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 13 423,73 руб. - $(88\,000 \text{ руб.} : 118\% \times 18\%)$ - начислен НДС;

Дебет 05 Кредит 04

- 102 000 руб. - списана сумма амортизации, накопленная по реализованному активу;

Дебет 91 Кредит 04

- 80 000 руб. - $(182\,000 - 102\,000)$ - списана остаточная стоимость выбывающего объекта;

Дебет 99 Кредит 91

- 5423,73 руб. - $(88\,000 - 13\,423,73 - 80\,000)$ - отражен финансовый результат от реализации актива.

А как же влияет на налог на прибыль результат от реализации имущества?

Прибыль, бесспорно, увеличивает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Это следует из следующего. В соответствии с п. 1 ст. 249 НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. С одной стороны, нематериальные активы, материалы, основные средства, используемые для собственных нужд, нельзя назвать товарами, однако в целях налогового учета НК РФ (п. 3 ст. 38) признает товаром любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

А п. 1 этой же статьи относит к объектам налогообложения операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

А что можно сказать насчет уменьшения налогооблагаемой базы на величину убытка от реализации?

Статья 268 НК РФ признает для целей налогообложения налогом на прибыль убытки от реализации амортизируемого имущества в виде суммы остаточной стоимости амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ. Обратившись к данному пункту, узнаем, что речь идет об основных средствах.

И сразу возникает вопрос о том, можно ли нормы ст. 268 НК РФ относить на нематериальные активы.

С одной стороны, разрешается принимать убытки по амортизируемому имуществу, к которому относятся и нематериальные активы. С другой стороны, при определении стоимости этого имущества ссылка делается только на нормы, описывающие основные средства, что формально исключает нематериальные активы, ведь формирование их стоимости в данном пункте не оговаривается.

Ряд специалистов считает, что убытки от реализации НМА принимать для целей исчисления налога на прибыль можно, но их остаточную стоимость необходимо определять, раз имеется такая ссылка, согласно подходу, предусмотренному для основных средств.

Подводя итог разным мнениям, можно заметить, что, по нашему мнению, речь идет о технической ошибке в НК РФ и убытки по нематериальным активам, как амортизируемому имуществу, могут быть учтены при налогообложении.

Согласно п. 3 ст. 268 НК РФ полученный убыток включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого актива и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

Пример. Предположим, что при реализации нематериального актива был получен убыток в сумме 26 775 руб. Срок полезного использования актива составляет всего 5 лет (60 мес.). Истекший срок полезного использования равен 39 мес.

Соответственно, оставшийся срок полезного использования будет равен 21 мес. (60 - 39).

Исходя из этого, убыток от реализации будет относиться в течение 21 месяца ежемесячно в сумме 1275 руб. (26 775 руб. : 21 мес.) на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

ГЛАВА 6. ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Неоднократно на страницах данной книги подчеркивались различия в методологии между бухгалтерским и налоговым учетом. При этом мало просто вести бухгалтерский и налоговый учет. Должна быть еще применена методология, позволяющая сформировать в бухгалтерском учете и раскрыть в бухгалтерской отчетности информацию о расчетах по налогу на прибыль для организаций, признаваемых в установленном законодательством РФ порядке налогоплательщиками налога на прибыль.

Попытка установить именно такие правила была сделана в ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" (далее по тексту - ПБУ 18/02), утвержденное Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. N 114н.

Употребление в предыдущем предложении фразы "была сделана попытка" не является случайным. Нормы ПБУ 18/02 зачастую необоснованно усложнены, что и определяет к ним отношение налогоплательщиков.

Не случайно субъекты малого предпринимательства, которым позволено не применять нормы ПБУ 18/02, воспринимают данное послабление как маленький праздник.

Поэтому полезно учесть мнение представителей Минфина России, которые в Письме от 5 июня 2003 г. N 04-02-05/1/60 на запрос налогоплательщика относительно возможности применения самостоятельно разработанной организацией системы учета таких разниц отвечают, что ПБУ 18/02 не предусматривает организацию какой-то самостоятельной системы учета и излагает правила формирования информации по ряду новых показателей в рамках системы бухгалтерского учета. Целью данного ПБУ является формирование ряда показателей, связанных с уплатой налога на прибыль. Если система учета, разработанная организацией, позволяет получить эту информацию, которая на основании требований бухгалтерского учета должна носить полный и достоверный характер, то такая система учета может применяться.

Однако ПБУ 18/02 является нормативным правовым актом, нормы которого все-таки должны быть учтены, поэтому его нормы нужно знать.

Итак, в ходе ведения бухгалтерского и налогового учета на предприятии могут возникать расхождения между этими двумя учетами, которые и должны быть зафиксированы в бухгалтерском учете предприятия.

ПБУ 18/02 предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством РФ.

ПБУ 18/02 вводит такие термины, как отложенный налоговый актив (в специальной литературе часто встречается сокращение ОНА) и отложенное налоговое обязательство (в специальной литературе часто встречается сокращение ОНО), а также постоянные и временные разницы.

Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;

- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;

- непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны;

- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству РФ о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в текущем, так и в последующих отчетных периодах;

- прочих аналогичных различий.

Постоянное налоговое обязательство признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

В виде формулы отложенные налоговые обязательства можно представить так:

Постоянное налоговое обязательство	=	Постоянная разница	x	Ставка налога на прибыль
--	---	--------------------	---	-----------------------------

Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на счете учета прибылей и убытков (субсчет "Постоянное налоговое обязательство") в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

Примерами возникновения постоянных налоговых обязательств при учете НМА являются:

1) определение в бухгалтерском учете первоначальной стоимости актива, полученного в качестве вклада в уставный капитал по стоимости, отличающейся от остаточной стоимости передающей стороны;

2) отражение в бухгалтерской первоначальной стоимости нематериального актива сверхнормативных для целей исчисления налога на прибыль командировочных расходов, если эта командировка была связана непосредственно с приобретением нематериального актива.

Пример. Предприятие приобрело нематериальный актив. В стоимость актива были включены командировочные расходы, связанные с его приобретением, в т.ч. и 2500 руб., являющиеся суточными сверх норм, установленных законодательством для целей исчисления налога на прибыль. Срок полезного использования актива - 5 лет.

Соответственно, постоянная разница будет равна 2500 руб.

Постоянное налоговое обязательство вообще составит 600 руб. (2500 руб. x 24%). Однако к отчетному периоду будет относиться только часть постоянного налогового обязательства по мере амортизации актива в учете предприятия.

То есть ежемесячно будет отражаться постоянное налоговое обязательство в сумме: 600 руб. : 60 мес. = 10 руб.

Соответственно, в учете это постоянное налоговое обязательство будет отражено так:

Дебет 99 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 10 руб. - отражена сумма постоянного налогового обязательства, относящаяся к отчетному периоду.

3) непризнания для целей налогообложения убытка или дохода, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны.

Пример. ООО "Шик" передает в качестве вклада в уставный капитал нематериальный актив. Остаточная стоимость актива в учете предприятия равна 22 000 руб. Передача производится по цене 25 000 руб., что приведет к получению в бухгалтерском учете излишней для налогового учета прибыли в сумме 3000 руб. и, соответственно, постоянной разницы в этой же сумме.

Постоянное налоговое обязательство составит: 720 руб. (3000 руб. x 24%).

Соответственно, в учете это постоянное налоговое обязательство будет отражено:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 99

- 720 руб. - отражена сумма постоянного налогового обязательства.

4) при списании не полностью амортизированного нематериального актива.

Пример. ООО "Звездочка" списало недоамортизированный нематериальный актив. Убыток в размере списанной остаточной стоимости составил 13 313 руб. - это постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство составит 3195 руб. (13 313 руб. x 24%).

Соответственно, в учете это постоянное налоговое обязательство будет отражено:

Дебет 99 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 3195 руб. - отражена сумма постоянного налогового обязательства.

Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

Под отложенным налоговым активом понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. То есть отложенные налоговые активы возникают в том случае, если не совпадает дата возникновения доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

- вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

ПБУ 18/02 определяет, что отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете 09 "Отложенные налоговые активы". В аналитическом учете отложенные налоговые активы учитываются дифференцированно по видам активов, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница.

В виде формулы отложенные налоговые активы можно представить:

Отложенный налоговый актив	=	Вычитаемая временная разница	x	Ставка налога на прибыль
-------------------------------	---	---------------------------------	---	-----------------------------

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

1) применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;

2) применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

3) излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;

4) убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством РФ о налогах и сборах;

5) применения в случае продажи объектов основных средств разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;

6) наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в

целях бухгалтерского учета - исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

7) прочих аналогичных различий.

Примерами возникновения вычитаемых временных разниц при учете НМА являются:

8) определение момента получения дохода в бухгалтерском учете методом начисления, а в налоговом учете - кассового метода;

9) операции, в ходе которых активы получены безвозмездно;

10) операции, в ходе которых образуется отрицательная деловая репутация предприятия.

Пример. ООО "Колосс" безвозмездно получило исключительное право на изобретение стоимостью 600 000 руб. Ежемесячная сумма амортизационных отчислений будет равняться 10 000 руб.

В бухгалтерском учете было отражено:

Дебет 08 Кредит 98 субсчет "Безвозмездные поступления"

- 600 000 руб. - отражен безвозмездно полученный актив по документально подтвержденной рыночной стоимости;

Дебет 04 Кредит 08

- 600 000 руб. - введен в эксплуатацию полученный актив.

Для отражения данных налогового учета делается проводка:

Дебет 09 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 144 000 руб. - (600 000 руб. x 24%) - отражена сумма отложенного налогового актива.

В периоде начисления амортизации актива будет отражено:

Дебет 26 Кредит 05

- 10 000 руб. - начислена амортизация по полученному безвозмездно активу за отчетный месяц;

Дебет 98 Кредит 91

- 10 000 руб. - отнесена в бухгалтерском учете на увеличение внереализационных доходов за отчетный месяц часть стоимости безвозмездно полученного актива.

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 09

- 2400 руб. - (10 000 руб. x 24%) - отражена сумма отложенного налогового актива.

То есть в периоде передачи по акту нематериального актива возникает отложенный налоговый актив в сумме 144 000 руб., который в последующих периодах будет постепенно уменьшаться в течение срока полезного использования актива. В качестве проверки найдем произведение суммы уменьшаемого налогового актива на количество месяцев полезного использования: 2400 руб. x 60 мес. = 144 000 руб. Получим, что по истечении срока полезного использования данный отложенный налоговый актив будет списан полностью;

11) при использовании разных методов начисления амортизации для целей налогового и бухгалтерского учета.

Пример. "Бухгалтерская" амортизация актива равна 20 000 руб., "налоговая" амортизация составляет 10 000 руб.

Соответственно, разница между ними в сумме 10 000 руб. (20 000 - 10 000) будет представлять собой вычитаемую временную разницу, а отложенный налоговый актив составит: 2400 руб. (10 000 руб. x 24%).

В учете эта разница будет отражена так:

Дебет 09 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 2400 руб. - отражена сумма отложенного налогового актива.

В будущих периодах "бухгалтерская" амортизация достигнет 100% стоимости актива быстрее, чем "налоговая" амортизация. И получится так, что амортизация для целей бухгалтерского учета уже прекратит начисляться, а для целей налогового еще будет продолжаться. Например, в очередном из периодов "бухгалтерская" амортизация будет равна нулю, а для целей налогового учета еще будет начислено 10 000 руб.

В этом случае на 2400 руб. (10 000 руб. x 24%) в этом периоде в бухгалтерском учете будет завышен налог на прибыль.

Чтобы исправить это будет сделана проводка:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 09

- 2400 руб. - списан (уменьшен) отложенный налоговый актив.

12) при получении убытка от реализации НМА.

Пример. В ходе реализации нематериального актива получен убыток в сумме 15 000 руб.

В бухгалтерском учете этот убыток учтен единовременно, а в налоговом учете - в течение срока оставшегося полезного использования.

Отложенный налоговый актив будет равен 3600 руб. (15 000 руб. x 24%).

В учете будет отражено:

Дебет 09 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 3600 руб. - начислен отложенный налоговый актив.

По мере учета убытка от реализации в налоговом учете в течение срока оставшегося полезного использования:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 09

- списан (уменьшен) отложенный налоговый актив.

В то же время не всегда закрытие счета 09 "Отложенные налоговые активы" производится в дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом по налогам и сборам". Если актив, по которому возникла временная вычитаемая разница и рассчитан отложенный налоговый актив, списан с учета, то и сумма отложенного актива списывается в дебет счета 99 "Прибыль и убытки".

Под отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные различия.

Налогооблагаемые временные различия при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные различия образуются в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;

- признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения - по кассовому методу;

- отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;

- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

- прочих аналогичных различий.

Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных различий, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых обязательств. Это счет 77 "Отложенные налоговые обязательства". При этом в аналитическом учете отложенные налоговые обязательства учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

В виде формулы отложенные налоговые обязательства можно представить:

Отложенные налоговые обязательства	=	Налогооблагаемые временные различия	x	Ставка налога на прибыль
--	---	--	---	-----------------------------

Примерами возникновения налогооблагаемых временных различий при учете НМА являются:

1) при использовании разных методов начисления амортизации для целей налогового и бухгалтерского учета.

Пример. "Бухгалтерская" амортизация актива равна 10 000 руб., "налоговая" амортизация составляет 20 000 руб.

Соответственно, разница между ними в сумме 10 000 руб. (20 000 - 10 000) будет представлять собой налогооблагаемую временную разницу, а отложенное налоговое обязательство составит: 2400 руб. (10 000 руб. x 24%).

То есть в бухгалтерском учете будет начислен налог на прибыль на 2400 руб. больше, чем это нужно для целей налогового учета.

В учете эта разница будет зафиксирована:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 77

- 2400 руб. - отражена сумма отложенного налогового обязательства.

В будущих периодах "налоговая" амортизация достигнет 100% стоимости актива быстрее, чем "бухгалтерская" амортизация. И получится так, что амортизация для целей налогового учета уже прекратит начисляться, а для целей бухгалтерского еще будет продолжаться. Например, в очередном из периодов "налоговая" амортизация будет равна нулю, а для целей бухгалтерского учета еще будет начислено 10 000 руб.

В этом случае на 2400 руб. (10 000 руб. x 24%) в этом периоде в бухгалтерском учете будет занижен налог на прибыль.

Чтобы исправить это, будет сделана проводка:

Дебет 77 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 2400 руб. - списано (уменьшено) отложенное налоговое обязательство.

А вот при выбытии актива, по которому было начислено отложенное налоговое обязательство, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль, как текущего, так и последующих отчетных периодов.

2) при расхождении данных о первоначальной стоимости актива для целей налогового и бухгалтерского учета.

Пример. Первоначальная стоимость для целей бухгалтерского учета равняется 234 242 руб., для целей налогового учета - 178 322 руб. Срок полезного использования и для целей бухгалтерского, и для целей налогового учета равен 3 годам. Соответственно, месячная норма амортизации для целей бухгалтерского учета составит: 6506,72 руб. (234 242 руб. : 36 мес.), для целей налогового учета составит: 4953,39 руб. (178 322 руб. : 36 мес.).

В налоговом учете суммы, не вошедшие в первоначальную стоимость (например, проценты банка), будут отнесены на уменьшение налогооблагаемой базы в периоде их возникновения, то есть в отчетном периоде сумма налога на прибыль по данным налогового учета будет меньше суммы налога на прибыль по данным бухгалтерского учета. А в последующих периодах наоборот. Большие суммы амортизационных отчислений в бухгалтерском учете будут приводить к меньшим суммам налога на прибыль в бухгалтерском учете.

Налогооблагаемая временная разница составит: 1553,33 руб. (6506,72 руб. - 4953,39 руб.), а отложенное налоговое обязательство: 372,80 руб. (1553,33 руб. x 24%).

Соответственно, в отчетном периоде налог на прибыль будет на 13 420,80 руб. ((234 242 руб. - 178 322 руб.) x 24%) больше в бухгалтерском учете, чем в налоговом.

В учете эта разница будет скорректирована:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 77

- 13 420,80 руб. - отражена сумма отложенного налогового обязательства.

Затем ежемесячно будет производиться списание отложенного налогового обязательства:

Дебет 77 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 372,80 руб. - списано (уменьшено) отложенное налоговое обязательство.

Пример. Первоначальная стоимость актива для целей бухгалтерского и налогового учета совпадает и равняется 9000 руб. Однако для целей бухгалтерского учета данная сумма будет амортизироваться равномерно, а для целей налогового учета затраты на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб. списываются в составе прочих расходов единовременно.

Срок полезного использования актива равен 5 годам. Соответственно, месячная норма амортизации для целей бухгалтерского учета составит: 150 руб. (9000 руб. : 60 мес.).

В отчетном периоде в бухгалтерском учете налог на прибыль будет на 2160 руб. (9000 руб. x 24%) больше, чем в налоговом.

В учете эта разница будет скорректирована:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 77

- 2160 руб. - отражена сумма отложенного налогового обязательства.

Затем ежемесячно будет производиться списание отложенного налогового обязательства:

Дебет 77 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 36 руб. - (150 руб. x 24%) - списано (уменьшено) отложенное налоговое обязательство.

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Величина условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль для целей определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) корректируется по следующей схеме:

$$\begin{array}{ccccccc}
 + / - & \boxed{\text{Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль}} & + & \boxed{\text{Постоянное налоговое обязательство}} & + & & \\
 & & & & & & \\
 + & \boxed{\text{Отложенный налоговый актив}} & - & \boxed{\text{Отложенное налоговое обязательство}} & + & \boxed{\text{Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток)}} &
 \end{array}$$

ГЛАВА 7. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В настоящий момент действующим нормативным актом, регулирующим порядок составления бухгалтерской отчетности, является Приказ Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций", который применяется к бухгалтерской отчетности, начиная с 2003 г.

Данные о нематериальных активах организации должны быть отражены в балансе по строке "Нематериальные активы". В соответствии с совместным Приказом Госкомстата России N 475 и Минфина России N 102н от 14 ноября 2003 г. "О кодах показателей годовой бухгалтерской отчетности организаций, данные по которым подлежат обработке в органах государственной статистики" строке, по которой отражается в бухгалтерском балансе информация о нематериальных активах, присвоен код 110.

Как и в форме баланса, применявшейся до 2003 г., эта строка самая первая, самая верхняя. Однако теперь, в отличие от ранее применявшейся формы, расшифровки состава НМА в балансе не приводится.

А ранее предлагалось указать показатели:

- патентов, товарных знаков и иных аналогичных прав и активов;
- организационных расходов;
- деловой репутации.

В то же время организации и в настоящее время никто не запрещает при наличии такой необходимости ввести в форму баланса указанные или другие строки, расшифровывающие состав НМА.

При отражении данных в бухгалтерской отчетности необходимо помнить, что нематериальные активы показываются по остаточной стоимости, так как в настоящее время баланс формируется в нетто-оценке, хотя при раскрытии организацией в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках информации о принадлежащих ей активах в качестве НМА необходимо отдельно привести данные о первоначальной (восстановительной) стоимости этих активов и начисленной амортизации.

Следовательно, для того чтобы отразить величину НМА предприятия, необходимо величины, учтенные на счете 04 "Нематериальные активы", скорректировать на суммы начисленной по ним амортизации.

Пример. В ООО "Арена" на конец отчетного периода в регистрах бухгалтерского учета числится следующая информация:

Счет 04 "Нематериальные активы" - 344 935 руб.

Счет 05 "Амортизация НМА" - 87 321 руб.

Следовательно, в баланс будут занесены данные об остаточной стоимости НМА предприятия, определяемые как разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации:

344 935 руб. - 87 321 руб. = 257 614 руб.

В случае, если бы на предприятии учет амортизационных отчислений велся без использования счета 05 "Амортизация НМА", то по дебету счета 04 "Нематериальные активы" автоматически бы формировалась остаточная стоимость НМА.

Бухгалтерская отчетность составляется в тыс. руб. без десятичных знаков (код по ОКЕИ 384) или при наличии существенных оборотов, обязательств и т.п. в млн. руб. без десятичных знаков (код по ОКЕИ 385). И только в отдельных случаях, когда предприятие имеет незначительные показатели, они могут отражаться в целых рублях.

Следовательно, обратившись к приведенному примеру, получим, что в бухгалтерской отчетности ООО "Арена" по строке 110 "Нематериальные активы" должен быть отражен показатель 257 тыс. руб.

У многих бухгалтеров возникает вопрос: какие же данные должны быть отражены в отчетности - данные бухгалтерского или налогового учета. Подсказка уже содержится в наименовании отчетности - бухгалтерская. А значит, в бухгалтерской отчетности следует отражать данные бухгалтерского учета. Данные налогового учета отражаются в специальных регистрах налогового учета и всего лишь являются корректирующими данные бухгалтерского учета в целях исчисления налога на прибыль.

Некоторые специалисты, вспоминая требования ПБУ 17/02 "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" о том, что в случае существенности информация о расходах по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам отражается в бухгалтерском балансе по самостоятельной группе статей актива, предлагают отражать означенные показатели по строке 150 "Прочие внеоборотные активы".

На наш взгляд, конечно, можно использовать и такой подход, не считая его ошибочным. Но в то же время, показав, таким образом, расходы на НИОКР в отчетности, мы вновь как бы завуалируем представляемые данные, ведь сразу встанет вопрос "А что же такое эти прочие внеоборотные активы?". Это, в свою очередь, приведет к необходимости их расшифровки в приложениях к балансу, что не рационально. Если величина расходов на НИОКР существенна, что требует выделения их в самостоятельную строку баланса, то практичнее в баланс ввести новую соответствующую строку или ввести расшифровывающие строки к строке 110 "Нематериальные активы".

Нормы ПБУ 14/2000 требуют следующее. В бухгалтерской отчетности отражается первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации по видам НМА на начало и конец отчетного года, стоимость списания и прироста, иные случаи движения НМА. Аналогичное требование содержится и в МСФО 38 "Нематериальные активы".

Такая информация отражается в Приложении к бухгалтерскому балансу (форма N 5).

А в качестве пояснительной информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

- 1) о способах оценки НМА, приобретенных не за денежные средства;
- 2) о принятых организацией сроках полезного использования НМА (по отдельным группам) (аналогичное требование содержится и в МСФО 38 "Нематериальные активы");
- 3) о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам НМА (аналогичное требование содержится и в МСФО 38 "Нематериальные активы");
- 4) о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам (в МСФО 38 "Нематериальные активы" таких требований нет).

Дополнительно МСФО 38 "Нематериальные активы" выдвигает следующие требования:

- 5) должны быть разграничены данные о нематериальных активах, созданных самой организацией и приобретенных.

В отечественном законодательстве предпосылок для такого разграничения не содержится.

- 6) статья (статьи) отчета о прибылях и убытках, в которую включены расходы на амортизацию.

Конкретного аналогичного требования в отечественном законодательстве не имеется. Хотя все существенные показатели в соответствии с российским законодательством подлежат расшифровке. В то же время, как правило, такие показатели, как "себестоимость", "коммерческие расходы", "управленческие расходы", где и могут находиться показатели амортизации НМА, не расшифровываются на отдельные затраты.

- 7) выверка (читай в русском привычном "сверка") балансовой стоимости на начало и конец периода.

Напомним, что в соответствии с требованиями отечественного законодательства инвентаризация активов проводится перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года).

- 8) обоснования срока полезной службы для активов со сроком службы более 20 лет.

Российское законодательство не требует мотивировать применение тех или иных сроков полезного использования.

9) описание, балансовая стоимость, оставшийся срок службы НМА, являющихся существенными для финансовой отчетности компании в целом.

Российское законодательство такого обязательного требования не содержит.

10) для активов, приобретенных с господдержкой и признанных по справедливой стоимости - справедливую стоимость, балансовую стоимость, применяемый учетный метод.

Российское законодательство такого обязательного требования не содержит.

Не является обязательным, но приветствуется в соответствии с МСФО 38 "Нематериальные активы" указание следующей информации:

11) описание полностью амортизированных активов, все еще находящихся в эксплуатации;

12) краткое описание значительных НМА, контролируемых компанией, но не признанных как активы из-за того, что они не отвечают критериям признания в данном Стандарте, или из-за того, что они были приобретены или созданы до вступления МСФО 38 в силу.

Российское законодательство таких обязательных требований не содержит.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение

Глава 1. Общие положения

§ 1.1. Что относится к НМА?

1.1.1. Объекты промышленной собственности

1.1.1.1. Порядок оформления патента

Заявка

Формальная экспертиза заявки

Публикация сведений о заявке

Экспертиза заявки по существу

1.1.1.2. Защита объектов промышленной собственности

1.1.2. Права на использование произведений науки, литературы и искусства (авторское право), фонограмм, исполнений, постановок, передач организаций эфирного или кабельного вещания (смежные права), а также связанные с созданием, правовой охраной и использованием программ для ЭВМ или баз данных

1.1.2.1. Срок охраны

1.1.2.2. Защита авторских и смежных прав

1.1.3. Товарные знаки и знаки обслуживания, наименования мест происхождения товаров

1.1.3.1. Регистрация товарного знака и наименования места происхождения товара

1.1.3.2. Защита от несанкционированного использования товарного знака и знака обслуживания, наименования места происхождения товара

1.1.4. Селекционные достижения

1.1.4.1. Порядок оформления патента на селекционное достижение

1.1.4.2. Защита от несанкционированного использования селекционного достижения

1.1.5. Топологии интегральных микросхем

1.1.5.1. Регистрация топологии

1.1.5.2. Защита прав на топологии интегральных микросхем

1.1.6. Деловая репутация

Коммерческая концессия

1.1.6.1. Оценка деловой репутации

Разность между капитализацией предприятия и чистыми активами

Оценка по аналогии

Оценка ликвидационной стоимости

Оценка стоимости воспроизводства

Оценка затрат на замещение

1.1.6.2. Защита деловой репутации

1.1.7. Ноу-хау

1.1.7.1. Защита ноу-хау

1.1.8. Лицензионное соглашение (лицензия)

1.1.9. Веб-сайт

1.1.10. Организационные расходы

1.1.11. Расходы на НИОКР

§ 1.2. Что не относится к НМА?

1.2.1. Отдельные квартиры

1.2.2. Программы для ЭВМ с неисключительными правами использования

1.2.3. Затраты по установке телефона

1.2.4. Лицензии

1.2.5. Членство в ассоциациях, палатах

1.2.6. Право на заключение аренды земельных участков, занятия нежилых помещений

1.2.7. Дебиторская задолженность

Глава 2. Поступление НМА

§ 2.1. Создание НМА

2.1.1. Бухгалтерский учет

2.1.2. Налоговый учет

2.1.3. НДС по объектам, созданным для собственных нужд

§ 2.2. Получение НМА в качестве вклада в уставный капитал

2.2.1. Налоговый учет

§ 2.3. Безвозмездное получение НМА

§ 2.4. Покупка НМА

- 2.4.1. Приобретение НМА в ходе бартерных операций
- 2.4.2. Приобретение НМА, стоимость которого выражена в иностранной валюте
- 2.4.3. Налоговый учет
- § 2.5. Приобретение НМА в составе предприятия как имущественного комплекса
 - 2.5.1. НДС при реализации имущественного комплекса
 - 2.5.2. Бухгалтерский и налоговый учет
 - 2.5.3. Налоговый учет деловой репутации
- § 2.6. Расходы, сопутствующее НМА
- § 2.7. Оформление поступления и инвентаризация НМА
- Глава 3. Амортизация НМА
 - § 3.1. Бухгалтерский учет
 - § 3.2. Налоговый учет
 - § 3.3. Амортизация активов, полученных в качестве вклада в уставный капитал
 - § 3.4. Срок полезного использования НМА
- Глава 4. Предоставление прав на использование НМА
 - § 4.1. Учет у правообладателя
 - § 4.2. Учет у пользователя
- Глава 5. Выбытие НМА
 - § 5.1. непригодность НМА
 - § 5.2. Истечение срока полезного использования НМА
 - Акт списания нематериального актива
 - § 5.3. Передача НМА в счет вклада в уставный капитал
 - § 5.4. Передача неисключительных прав в счет вклада в уставный капитал
 - § 5.5. Безвозмездная передача НМА
 - § 5.6. Реализация НМА
- Глава 6. Отражение в бухгалтерском учете налоговых активов и обязательств
- Глава 7. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности