

Компания ГАРАНТ

Бухгалтерский учет нематериальных активов ОАО осуществляется согласно ПБУ 14/2007. Синтетический учет нематериальных активов ведется на счетах 04, 05, 19. В результате проведенного анализа интеллектуальной собственности у ОАО были выявлены ноу-хау (техническая и конструкторская документация), применяемые в процессе создания изделий с 1980 года, но не поставленные на бухгалтерский учет. Техническая и конструкторская документация представляет собой чертежи, пояснительные записки по технологии производства и само описание процесса производства. Ноу-хау создавалось собственными силами. В бухгалтерском учете с 1980 года никакие затраты на разработку (создание) ноу-хау отражены не были. В настоящее время завод готовит Положение о коммерческой тайне для помещения ноу-хау под режим коммерческой тайны (ранее был приказ об отнесении секретов производства к коммерческой тайне).

Как отразить указанную техническую и конструкторскую документацию в бухгалтерском учете в качестве нематериального актива?

В соответствии с п. 1 ст. 1225 ГК РФ результатами интеллектуальной деятельности и приравненными к ним средствами индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана (интеллектуальной собственностью), в частности, являются секреты производства (ноу-хау).

Правое определение и содержание ноу-хау установлены главой 75 ГК РФ.

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

Отношения, связанные с установлением, изменением и прекращением режима коммерческой тайны в отношении информации, составляющей секрет производства (ноу-хау), регулируются положениями Федерального закона от 29.07.2004 N 98-ФЗ "О коммерческой тайне" (далее - Закон N 98-ФЗ). Согласно Закону N 98-ФЗ право на отнесение информации к информации, составляющей коммерческую тайну, и на определение перечня и состава такой информации принадлежит обладателю такой информации с учетом положений Закона N 98-ФЗ (смотрите также п. 57 постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 26.03.2009 N 5/29 "О некоторых вопросах,

возникших в связи с введением в действие части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации").

Отметим, что, по мнению Минэкономразвития РФ, выраженному в письме от 02.04.2010 N Д05-948, технические документы, по которым производится продукция, могут относиться к сведениям, составляющим коммерческую тайну, в случае, если данные документы не подпадают под действие ст. 5 Закона N 98-ФЗ.

Четкое определение правовой природы секрета производства (ноу-хау) позволяет достоверно признать его и отразить данный объект в бухгалтерском учете. В то же время стоит отметить, что при признании в составе секрета производства в составе нематериального актива (далее - НМА) могут возникнуть трудности, связанные с документальным подтверждением права на ноу-хау, поскольку оно не требует обязательной государственной регистрации, то есть ноу-хау не подтверждается патентом, свидетельством.

Для принятия объекта в качестве НМА необходимо соблюдение всех условий п. 3 ПБУ 14/2007, в том числе надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации - патенты, свидетельства и другое.

При выполнении условий, установленных в п. 3 ПБУ 14/2007, к нематериальным активам относятся ноу-хау (п. 4 ПБУ 14/2007).

В рассматриваемой ситуации ноу-хау состоит из технической и конструкторской документации, описывающей процесс производства, помещенной под режим коммерческой тайны.

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

В соответствии с п. 6 ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" (далее - ПБУ 14/2007) НМА принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

Фактической (первоначальной) стоимостью НМА признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях (п. 7 ПБУ 14/2007).

Первичными документами, на основании которых НМА, созданные в организации,

принимаются к учету, будут являться:

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

В сложившейся ситуации для принятия ноу-хау как НМА в целях бухгалтерского учета, по нашему мнению, необходимо произвести его оценку: инвентаризацию или независимую оценку*(1), поскольку восстановить затраты на создание ноу-хау с 1980 года не представляется возможным.

Стоит отметить, что порядок оценки НМА - секрета производства для коммерческих организаций законодательно не установлен.

Однако в настоящее время происходит сближение бухгалтерского законодательства России и международных стандартов финансовой отчетности.

Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из действующих положений по бухгалтерскому учету с учетом специфики Вашей организации, а также Международных стандартов финансовой отчетности (п. 7 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации")*(2).

Отметим, что целью Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы" (далее - МСФО 38) является определение порядка учета НМА, кроме того, МСФО 38 также устанавливает порядок оценки балансовой стоимости НМА.

Так, в соответствии с положениями п. 9 МСФО 38 организации часто расходуют ресурсы или принимают на себя обязательства при приобретении, разработке, обслуживании или улучшении (расширении технических возможностей) нематериальных ресурсов, таких как научные или технические знания, проектирование и внедрение новых процессов или систем, лицензии, интеллектуальная собственность, знания о рынке и товарные знаки (в том числе фирменные наименования и издательские права).

Согласно определению нематериального актива такой актив должен быть идентифицируемым, так, чтобы его можно было отличить от гудвила*(3). Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:

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

- является результатом договорных или других юридических прав независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от предприятия или от других прав и обязательств (п. 12 МСФО 38).

В соответствии с п. 14 МСФО 38 рыночные и технические знания могут привести к возникновению будущих экономических выгод⁽⁴⁾. Предприятие контролирует эти выгоды, если, например, знания защищены юридическими правами, такими как авторские права, ограничением в торговом договоре (если это разрешается) или правовой обязанностью работников соблюдать конфиденциальность.

Согласно п. 21 МСФО 38 НМА подлежит признанию тогда и только тогда, когда:

a) существует вероятность того, что предприятие получит ожидаемые будущие экономические выгоды, проистекающие из актива;

b) себестоимость актива можно надежно оценить.

Нематериальный актив первоначально оценивается по себестоимости (п. 24 МСФО 38).

В отличие от положений ПБУ 14/2007, МСФО 38 предусматривает механизм оценки НМА. Пунктами 51-67 МСФО 38 устанавливает принципы первоначального признания и оценки нематериальных активов, созданных самой организацией.

Применительно к п. 24 МСФО 38 себестоимость НМА, созданного организацией равна сумме затрат, осуществленных с даты, когда нематериальный актив впервые стал удовлетворять критериям признания, изложенным в п.п. 21, 22 и 57 МСФО 38. Обращаем Ваше внимание, что запрещается переназначение затрат, которые уже были признаны в качестве расходов (п. 71 МСФО 38).

В себестоимость самостоятельно созданного НМА включаются все прямые затраты, необходимые для создания, производства и подготовки этого актива к использованию в соответствии с намерениями руководства. Примерами прямых затрат являются (п. 66 МСФО 38).

В состав себестоимости НМА, созданного организацией, не входят: торговые, административные и прочие общие накладные расходы, кроме тех, которые могут быть отнесены непосредственно на подготовку актива к использованию; идентифицированная неэффективность и первоначальные операционные убытки, возникшие до момента достижения плановой производительности указанного актива;

затраты на обучение персонала работе с активом (п. 67 МСФО 38).

Следовательно, при оценке НМА - секрета производства организация вправе применить положения об оценке предусмотренные МСФО 38.

Обращаем Ваше внимание, что затраты на создание НМА организацией самостоятельно документируются в общеустановленном порядке. Также необходимо оформление карточки учета НМА по форме N НМА-1, утвержденной постановлением Госкомстата России от 30.10.97 N 71а, отдельно на каждый объект НМА.

Принятие ноу-хау в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет 08, субсчет "Создание НМА" Кредит 91

- отражены затраты, связанные с созданием ноу-хау (в оценке независимого оценщика).

Дебет 08, субсчет "Создание НМА" Кредит счетов 70, 69, 10 и другие

- дальнейшие работы по созданию "ноу-хау".

Дебет 04 "НМА ноу-хау" Кредит 08, субсчет "Создание НМА"

- принят к бухгалтерскому учету секрет производства (ноу-хау).

НМА "ноу-хау" не имеет определенного срока полезного использования. Согласно п. 23 ПБУ 14/2007 по таким активам начисление амортизации не производится (п. 107 МСФО 38).

Обращаем внимание, что изложенная позиция является нашим экспертным мнением. Официальных разъяснений по данному вопросу в настоящее время нам найти не удалось.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Медведь Светлана

Контроль качества ответа:

Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Королева Елена

Материал подготовлен на основе индивидуальной письменной консультации, оказанной в рамках услуги Правовой консалтинг.

*(1) В процессе оценки ноу-хау его стоимость определяется на основании анализа затрат на разработку и внедрение НМА, а также анализа коммерческой либо другой выгоды организации от использования ноу-хау.

*(2) Напомним, что организация всегда вправе изменить учетную политику с начала отчетного года в случае разработки нового способа ведения бухгалтерского учета, когда применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации (п.п. 10, 12 ПБУ 1/2008).

*(3) Гудвил, признанный при объединении бизнеса, является активом, представляющим будущие экономические выгоды от приобретаемых при объединении бизнеса активов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию (смотрите, МСФО (IFRS) 3 "Объединения бизнеса").

*(4) К будущим экономическим выгодам, проистекающим из нематериального актива, могут относиться выручка от продажи продуктов или услуг, снижение затрат или другие выгоды, возникающие от использования актива предприятием. Например, использование интеллектуальной собственности в процессе производства может способствовать сокращению будущих производственных затрат, а не увеличению будущей выручки (п. 17 МСФО 38).