|  |  |
| --- | --- |
| **ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ**  **РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**  **«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»**  **(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)** |  |

Разработана

Некоммерческой организацией

**ФОНД «НРБУ «БМЦ»**

**Принята Комитетом по рекомендациям 2011-09-09  
Утверждена в итоговой редакции 2011-12-26**

**РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-14/2011 КпР**

**«ИСКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПРАВА КАК КРИТЕРИЙ ПРИЗНАНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ»**

**ТОЛКУЕМЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ**

* Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007. Утверждено приказом Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н (по тексту — ПБУ 14/07);

**Прочие применяемые документы:**

* Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (по тексту – Закон о бухучете);
* Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (по тексту – ПБУ 1/08);
* Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.1998 №34н (по тексту — ПВБУ №34н);
* Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации 29 декабря 1997 г.

**СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ**

Настоящая Рекомендация применяется для определения применимости исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности или на средства индивидуализации в качестве критерия признания нематериальных активов.

Настоящая Рекомендация не применяется в отношении неисключительных прав, являющихся по своей сути временными правами пользования, в отношении которых применимы положения раздела VI (пункты 37 — 39) ПБУ 14/07.

Настоящая Рекомендация не применяется в отношении лицензий на осуществление деятельности, которая является условием существования данной организации как юридического лица.

Настоящая Рекомендация действует с момента его публикации до момента принятия нормативного правового акта (актов), которым будет урегулирована проблема, являющаяся предметом настоящей Рекомендации.

**ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

Законодательство о бухучёте, в частности часть 2 статьи 8 Закона о бухгалтерском учёте № 129-ФЗ, требует, чтобы имущество, являющееся собственностью организации, учитывалось обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации. Это требование на практике стало трактоваться очень широко и из простого раздельного учёта превратилось в критерий признания активов на балансе. Применительно к нематериальным активам этот «имущественный» подход выразился в повсеместном применении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или на средства индивидуализации в качестве критерия признания нематериальных активов в бухгалтерском учёте.

В прежней редакции ПБУ 14/00 «Учет нематериальных активов», действовавшей до 2008 года, такой критерий был действительно прописан в качестве одного из условий принятия к бухгалтерскому учёту нематериального актива. В новой редакции ПБУ 14/07, действующей с 2008 года это условие было исключено. Однако в числе примеров документов, которыми может быть подтверждено право организации на получение экономических выгод, упоминается договор об отчуждении исключительного права. Это упоминание привело на практике к тому, что организации повсеместно продолжили применять исключительное право в качестве критерия признания нематериальных активов так, как если бы никаких изменений нормативных требований не произошло.

В результате этого юридическая форма в данном вопросе по-прежнему преобладает над экономическим содержанием, что нарушает требование приоритета содержания перед формой, установленной ПБУ 1/08. К тому же объекты, не признанные в качестве нематериальных активов по указанной причине, чаще всего отражаются в бухгалтерском учёте в качестве расходов будущих периодов. Информативность статьи бухгалтерского баланса с таким названием ничуть не выше, чем если бы она называлась «прочие активы». При этом зачастую такие расходы будущих периодов помещаются в бухгалтерском балансе в оборотные активы, несмотря на долгосрочный период использования актива. Указанные факты заметно снижают качество информации, представляемой в бухгалтерской отчётности, и затрудняют принятие на её основе экономических решений.

**РЕШЕНИЕ**

* 1. Исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации не может применяться непосредственно в качестве критерия признания нематериальных активов, за исключением случаев, когда без такого права организация не имеет возможности извлекать экономические выгоды от использования этих нематериальных активов.
  2. Указанные в подпункте б) пункта 3 ПБУ 14/07 патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора, следует рассматривать как частные примеры документов, подтверждающих право организации на получение экономических выгод, которые рассматриваемый объект способен приносить в будущем.
  3. Условие подпункта б) пункта 3 ПБУ 14/07 считается выполненным также в случаях подтверждения права организации на получение экономических выгод в будущем документами, не названными в этом пункте, даже если такие документы не подтверждают наличие исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации.
  4. При соблюдении условий пункта 3 ПБУ 14/07, в том числе условия подпункта б) с учётом пунктов 9, 10 настоящего Толкования, нематериальными активами могут признаваться неисключительные права на использование результатов интеллектуальной деятельности, а также права на объекты, не являющиеся результатами интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации, такие как лицензии на осуществление определённых видов деятельности, лицензии на добычу полезных ископаемых, квоты на вылов рыбы, лесорубочные билеты, сертификаты качества продукции, права на вещательные частоты и т.п.

**ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

Пунктом 3 ПБУ 14/07 установлены условия, при единовременном выполнении которых объект принимается к бухгалтерскому учёту в качестве нематериального актива. Наличие исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации среди этих условий не названо.

Патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора упоминаются в подпункте б пункта 3 ПБУ 14/07. Условием принятия к бухгалтерскому учёту объекта в качестве нематериального актива по этому подпункту является наличие у организации права на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем и ограничение доступа иных лиц к таким экономическим выгодам. Указанные выше документы приведены в скобках в качестве того, чем может быть подтверждено такое право. Причём скобка начинается словами «в том числе» и заканчивается словами «и т.п.». В таком контексте перечень, стоящий в скобках никак нельзя считать исчерпывающим, а перечисленное в скобках можно рассматривать лишь как примеры.

Извлечения экономических выгод из нематериального актива в большинстве случаев происходит через использование соответствующего объекта в производстве и продаже продукции, товаров, работ, услуг, управленческих целей. Для извлечения выгод таким путём в наличии исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации нет надобности. Достаточно наличие права использовать актив в своей деятельности. При этом сам объект не обязательно должен представлять собой результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации. Исключительное право может оказаться необходимым лишь в тех случаях, когда поступление выгод непосредственно связано с наличием такого права, например, получение доходов по лицензионным договорам. Однако такой способ извлечения дохода из нематериальных активов является весьма специфическим и характерен для небольшого числа организаций.

Исключительные права являются формальным юридическим фактом, в то время как экономическое содержание заключается в возможности извлекать экономические выгоды от использования объекта. Между тем, в соответствии с п.6 ПБУ 1/08 учетная политика организации должна обеспечивать отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой).

В международной практике бухгалтерского учёта, формализованной в международных стандартах финансовой отчётности (МСФО) имущественная обособленность не рассматривается среди принципов бухгалтерского учёта. В Концепции подготовки и составления финансовой отчетности приоритет содержания перед формой назван как составной элемент «надёжности» – одной из четырёх основных качественных характеристик финансовой отчётности. В параграфе 57 Концепции, что юридические права не является первостепенными при признании актива, несмотря на то, что многие активы с ними связаны. Здесь приведён пример «ноу-хау», в отношении которого организация вообще не заинтересована в оформлении каких бы то ни было юридических прав, так как именно в этом случае может потерять контроль над поступлением экономических выгод. В соответствии с IAS 38 «Нематериальные активы» в качестве нематериальных активов могут признаваться наряду с исключительными правами также и неисключительные права на использование результатов интеллектуальной деятельности, а также права на объекты, не являющиеся результатами интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации.

В российских нормативных документах по бухгалтерскому учёту не содержится общих критериев признания и списания активов. Между тем, Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации была одобрена Концепция бухучета в РФ, в которой, в частности указаны общие критерии признания имущества и обязательств на балансе организации. В соответствии с её п. 7.2 имуществом признаются хозяйственные средства, контролируемые организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. В соответствии с п.8.3 Концепции бухучета в РФ, имущество признается в бухгалтерском балансе, когда вероятно получение организацией экономических выгод в будущем от этого имущества и когда стоимость его может быть измерена с достаточной степенью надежности. Данное правило полностью совпадает с принципами признания активов по МСФО и согласуется с требованием **пункта 6 ПБУ 1/08.**