

числе и патентную деятельность, РГПУ им. А. И. Герцена поднялся на несколько позиций (51–52) по сравнению с 2010 годом (62–67). Тем не менее уровень коммерциализации разработок в университете по-прежнему невысок.

Представляется, что такая иллюстрация адекватна характеристике обсуждаемого вопроса и формирует важнейшие направления дальнейшей работы университета в области управления объектами интеллектуальной собственности, а именно:

- разработка политики университета в сфере интеллектуальной собственности;
- развитие консалтинговой и маркетинговой инфраструктуры, связанной с интеллектуальной деятельностью при выпуске издательской и научно-методической продукции университета;
- повышение инновационной культуры сотрудников университета по вопросам защиты и коммерциализации результатов интеллектуальной деятельности (РИД).

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс РФ. Ч. 4. ФЗ от 18.12.2006 № 230-ФЗ.
2. Федеральный закон от 02.08.2009 № 217-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам создания бюджетными научными и образовательными учреждениями хозяйственных обществ в целях практического применения (внедрения) результатов интеллектуальной деятельности».
3. Владыка М. В. Интеллектуальный капитал в инновационной экономике. Белгород: Константа, 2010.
4. <http://www.herzen.spb.ru/main/structure/others/uni/1207228825/>
5. Артемова И. Право на авторское вознаграждение за изобретение, созданное работником в служебных целях // Трудовое право. 2011. № 11.
6. Гражданский кодекс РФ. Ч. 4. Ст. 1295, п. 2.
7. Матвеев С. Ю. Привычка изобретать // Интернет-ресурс: [http://www.strf.ru/material.aspx?CatalogId=358&d\\_no=53287](http://www.strf.ru/material.aspx?CatalogId=358&d_no=53287)
8. <http://большоеправительство.рф/upload/iblock/d0e/d0eb40f390aa13bad2f89d0b816e728b.docx>
9. <http://univer-rating.ru/default.asp>

*А. И. Александрова, Н. В. Рождественская*

### **ИЗМЕНЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОВРЕМЕННОГО УНИВЕРСИТЕТА В 2011–2013 ГОДАХ\***

Интеллектуальная собственность, учитываемая в бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов, является важнейшим стратегическим источником развития университета. Налаженная система учета и управления нематериальными активами позволяет осуществлять трансфер результатов интеллектуальной деятельности, эффективно коммерциализовать результаты научных исследований, создавать на базе вуза развитую сеть малых инновационных предприятий.

На современном этапе меняющееся бухгалтерское и налоговое законодательство в области учета нематериальных активов является одновременно и институциональным источником развития, и тормозящим фактором инновационной активности высших учебных заведений.

\* Статья подготовлена в рамках реализации Программы стратегического развития РГПУ им. А. И. Герцена.

Период 2011–2013 годов стал периодом существенных перемен в российском бухгалтерском учете. Это связано, в первую очередь, со вступлением с 1 января 2013 года в силу нового Федерального закона «О бухгалтерском учете», который существенно изменил подходы к ведению учета для большинства российских предприятий. Кроме того, в 2012–2013 годах на территории Российской Федерации будут введены в действие новые федеральные и отраслевые стандарты бухгалтерского учета.

В 2011–2012 годах можно выделить следующие позитивные изменения российского законодательства в области учета нематериальных активов вузов:

- изменение порядка учета расходов на НИОКР;
- изменение правил амортизации инновационных нематериальных активов для целей налогообложения;
- законодательное закрепление разрешения на использование электронных документов при работе с нематериальными активами.

Рассмотрим более подробно эти нововведения с точки зрения их влияния на инновационную активность университетов.

*Изменение порядка учета расходов на НИОКР.* Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР) являются одной из разновидностей научно-технической деятельности, которая включает в себя несколько отдельных видов:

- исследования и разработки;
- научно-технические услуги (сопутствующая деятельность).

В свою очередь, исследования и разработки классифицируются на научно-техническое изобретательство (НТИ) и НИОКР.

Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы являются обобщающим понятием, включающим в себя одну или несколько стадий выполнения работ, направленных на получение новых знаний и (или) их практическое применение путем разработки нового изделия или технологии [10].

Результатом выполнения НИОКР может быть создание объектов интеллектуальной деятельности (программы и базы данных для ЭВМ, промышленные образцы, товарные знаки и т. п.)

Основной нормативный документ, регулирующий учет расходов на НИОКР, введен в действие 1 января 2003 года. Это Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 17/02 «Учет расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам», утвержден Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 года № 115н.

В данном случае принципиальным моментом является то обстоятельство, что ПБУ 17/02 применяется:

- 1) только теми организациями, которые выполняют научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы собственными силами или (и) являются заказчиком по договору указанных работ;
- 2) в отношении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, по которым получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке;
- 3) в отношении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, по которым получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства.

Понятие научно-исследовательских работ определено Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» [4, п. 20]. К ним относятся работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок.

В бухгалтерском учете информация о расходах по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам отражается в качестве вложений во внеоборотные активы [5, п. 5].

Условия признания расходов по НИОКР в качестве вложений во внеоборотные активы определены в пункте 7 ПБУ 17/02. Эти критерии признания совпадают с критериями, принятыми в международных стандартах финансовой отчетности.

Установлены четыре критерия, причем все условия должны выполняться одновременно:

- возможность определить и подтвердить сумму расходов;
- существует документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т. п.);
- использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано.

В случае невыполнения хотя бы одного из вышеуказанных условий расходы организации, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, признаются прочими расходами отчетного периода.

Аналитический учет расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам ведется обособленно по видам работ, договорам (заказам).

Единицей бухгалтерского учета расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам является инвентарный объект [5, п. 6]. Инвентарным объектом для целей настоящего Положения считается совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

Направления группировки информации о расходах на НИОКР в течение отчетного года, как минимум, должны быть следующими:

- первоначальная стоимость и сведения о поступлении и выбытии НИОКР, а также суммы, списанные на расходы, должны быть отражены отдельно. При этом детализация необходима как по отдельным видам работ, так и в рамках группы, например по направлениям будущего использования или по источникам финансирования и т. п.;
- обособление отражений данных о затратах: их общей сумме на начало и на конец года, затратах, произведенных в течение года, принятых к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, о сумме затрат, списанных как не давшие положительного результата, о незаконченных НИОКР и т. п.;

Момент начала списания расходов по НИОКР определен п. 10 ПБУ 17/02. Он совпадает с моментом начисления амортизации, т.е. с месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации. В п. 11 ПБУ 17/02 указаны 3 возможных способа списания расходов:

- линейный способ;
- способ списания расходов по каждому инвентарному объекту (каждой выполненной научно-исследовательской, опытно-конструкторской, технологической работе);
- способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Организация самостоятельно определяет срок списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в зависимости от ожидаемого срока использования полученных результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, в течение которого организация мо-

жет получать экономические выгоды (доход), но не более пяти лет. При этом указанный срок полезного использования не может превышать срока деятельности организации.

Линейный способ предполагает равномерное списание расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в течение срока использования. Применяется в том случае, когда результаты работ, при выполнении которых используются НИОКР, не зависят (или слабо зависят) от применения НИОКР.

Если отдача от НИОКР в течение срока полезного использования неравномерна, применяется способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг). При этом списание в отчетном периоде суммы расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам производится, исходя из количественного показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения общей суммы расходов по конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской, технологической работе и всего предполагаемого объема продукции (работ, услуг) за весь срок применения результатов конкретной работы.

Списание расходов осуществляется ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы, независимо от принятого способа.

Федеральный закон № 132-ФЗ от 07.06.2011 внес существенные изменения и уточнения в Налоговый кодекс (НК) РФ в части порядка учета для целей налогообложения прибыли расходов на НИОКР.

Основные изменения, затронувшие порядок налогового учета НИОКР, приведены в таблице.

#### Изменения в порядок учета расходов на НИОКР

Область (объект) изменений	Статья НК РФ (в ред. Закона № 132-ФЗ)	Порядок учета до вступления в силу Закона № 132-ФЗ	После вступления в силу Закона № 132-ФЗ
Перечень расходов, относимых к расходам на НИОКР	п. 2 ст. 262	Отсутствует	Установлен
Особенности ведения налогового учета расходов на НИОКР	ст. 332.1	Не установлены	Установлены
Учет основных средств (за исключением зданий и сооружений) и нематериальных активов, используемых для выполнения НИОКР, по которым списывается амортизация нелинейным способом	п. 13 ст. 258	Отсутствуют требования учета в отдельной подгруппе в составе амортизационной группы	Необходимо формировать отдельную подгруппу в составе амортизационной группы
Оплата труда работников, участвующих одновременно и в НИОКР, и в деятельности, не связанной с НИОКР	п. 3 ст. 262	Порядок учета не утвержден	Учитывается пропорционально времени, в течение которого работники выполняли НИОКР
Сумма иных расходов, непосредственно связанных с НИОКР	пп. 4 п. 2 ст. 262	Порядок учета не утвержден	Учитывается не более 75% от суммы оплаты труда работников, занятых в таких НИОКР
Период списания иных расходов, непосредственно связанных с НИОКР (пп. 4 п. 2 ст. 262 НК РФ в новой редакции), которые превышают 75% оплаты труда работников, участвующих в НИОКР	п. 5 ст. 262	Порядок учета не утвержден	Учитываются в составе прочих расходов в периоде, в котором завершены НИОКР (отдельные этапы работ)

Область (объект) изменений	Статья НК РФ (в ред. Закона № 132-ФЗ)	Порядок учета до вступления в силу Закона № 132-ФЗ	После вступления в силу Закона № 132-ФЗ
Сумма отчислений на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданных в силу Федерального закона от 23.08.1996 № 127-ФЗ [4]	пп. 6 п. 2 ст. 262	Не должна превышать 1,5% доходов (валовой выручки)	Не должна превышать 1,5% доходов от реализации, определяемых в соответствии со ст. 249 НК РФ
Зависимость возможности признания расходов на НИОКР, перечисленных в пп. 1–5 п. 2 ст. 262, для целей налогообложения от результатов НИОКР, направлений и начала дальнейшего использования	п. 4 ст. 262	Существует	Отсутствует
Порядок списания расходов на НИОКР, в результате осуществления которых налогоплательщик получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности	п. 9 ст. 262	Путем амортизации в соответствии с п. п. 2 и 5 ст. 258 НК РФ, с учетом положений п. 3 ст. 259 НК РФ	Путем начисления амортизации в порядке, установленном гл. 25 НК РФ, или списания в составе прочих расходов в течение двух лет
Учет убытка от реализации нематериального актива, полученного в результате расходов на НИОКР, которые включены в Перечень [2 п. 2 ст. 262]	п. 9 ст. 262	Учитывается в соответствии с порядком, установленным гл. 25 НК РФ	Нельзя учесть для целей налогообложения
Порядок учета расходов на НИОКР, по которым применяется коэффициент 1,5	п. 7 ст. 262	Учитываются в периоде осуществления расходов	Учитываются в периоде завершения НИОКР (отдельных этапов работ)
Условия для использования права на применение коэффициента 1,5 по НИОКР из Перечня	п. 8 ст. 262	Отсутствуют	В отношении каждого НИОКР по итогам налогового периода, в котором завершены НИОКР, представляется в налоговую инспекцию отчет о его выполнении, соответствующий ГОСТ 7.32-2001
Создание резерва предстоящих расходов на НИОКР	ст. 267.2	Не предусмотрено	Предусмотрено

*Изменение правил амортизации инновационных нематериальных активов для целей налогообложения.* Важнейшим параметром налогового и бухгалтерского учета нематериальных активов является срок полезного использования. Уменьшение срока полезного использования позволяет амортизировать актив в более короткие сроки, что делает работу с этим видом активов более привлекательной для организаций.

По общему правилу срок полезного использования нематериального актива определяется, исходя из срока действия документа (патента, свидетельства о регистрации права), подтверждающего право собственности на актив. При невозможности применения этого правила устанавливается срок полезного использования нематериального актива, равный 10 годам [2, ст. 2].

С 01 января 2011 года вступила в силу новая норма, позволяющая налогоплательщику самостоятельно определять срок полезного использования перечисленных в Налоговом кодексе Российской Федерации нематериальных активов (кроме исключительного права на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование). Срок полезного использования этих нематериальных активов должен быть не менее двух лет [2, ст. 2 в действующей редакции]. Нематериальные активы с коротким сроком полезного использования получили в научной и публицистической литературе название «нематериальные активы инновационной направленности» (патенты, промышленные образцы, полезные модели), поскольку без их использования невозможна работа инновационных предприятий любого масштаба.

При этом самостоятельное определение срока полезного использования возможно как в налоговом, так и в бухгалтерском учете. При выборе срока полезного использования и при начислении амортизации нематериальных активов необходимо также учитывать, что сама амортизация неправомерна, если нематериальный актив не используется в деятельности организации и не приносит доход. Так, разъяснения налоговой службы указывают на то, что амортизация, начисленная по нематериальным активам в виде исключительного права на объекты интеллектуальной собственности (патенты на изобретения, свидетельства на полезные модели, свидетельства о регистрации программ для ЭВМ), которые не используются при производстве и реализации товаров (работ, услуг), не учитывается в расходах, принимаемых для целей налогообложения прибыли [7].

Существенный акцент на способность нематериального актива приносить доход сделан и в российском, и в международном бухгалтерском учете. Это ставит перед университетами задачу тщательного планирования производства и приобретения нематериальных активов. Следует избегать ситуаций, когда принятый к учету нематериальный актив в силу обстоятельств не используется в деятельности организации, но по ошибке введен в эксплуатацию и на него начисляется амортизация.

*Использование электронного документооборота при учете нематериальных активов.* Важнейшим нововведением, которое содержит новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете», является окончательное признание формата электронных документов как документов, имеющих одинаковую юридическую силу с традиционными формами на бумажном носителе. Таким образом, на федеральном уровне была подтверждена легитимность снижения транзакционных издержек при составлении первичных документов в электронной форме (при условии заверения электронной цифровой подписью). Особенно важно сокращение транзакционных издержек на ведение бухгалтерского учета для малых инновационных предприятий, которые организуются при высших учебных заведениях в составе бизнес-инкубаторов и технопарков.

Кроме того, широкое распространение электронного документооборота в конечном счете должно привести к либерализации процедур патентования. Поскольку использование электронной цифровой подписи при процедуре патентования значительно сократит временные и денежные издержки при подаче документов, рынок прав на объекты интеллектуальной собственности также станет более насыщенным и конкурентным. Однако с введением нового Федерального закона «О бухгалтерском учете» в действующем законодательстве были закреплены также правила, которые в перспективе могут негативно влиять на конкурентоспособность высших учебных заведений в Российской Федерации в части инновационной деятельности. Так, начиная с 1 января 2013 года все российские организации, кроме организаций государственного сектора, получили право не использовать унифицированные формы первичных документов. Это позволяет опти-

мизировать документооборот и снизить риск появления ошибок, связанных с некорректным оформлением фактов хозяйственной деятельности, в бухгалтерском учете организаций. Отмена унифицированных форм позитивно отразится и на налоговой нагрузке предприятий частного сектора, поскольку до настоящего времени большое количество применяемых налоговых санкций было связано именно с оформлением документов на бланках свободной формы. Таким образом, поправки, внесенные в новый закон, позволят, наконец, реализовать на практике важнейший из принципов бухгалтерского учета — принцип приоритета содержания над формой. Однако в отношении организаций государственного сектора и далее будут действовать жесткие требования к оформлению первичной документации, содержащиеся в бюджетном законодательстве Российской Федерации [6]. На практике это затрудняет учет расходов на НИОКР и создание и приобретение нематериальных активов.

Своевременное отражение в системе бухгалтерского и налогового учета меняющихся требований законодательства позволяет значительно повысить эффективность использования интеллектуальной собственности вуза. Именно поэтому постоянный мониторинг законодательных изменений, создание и внедрение новых методик учета бухгалтерского и налогового учета нематериальных активов являются важнейшими направлениями инновационной деятельности университета.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 30.11.2011).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.05.2012).
3. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
4. Федеральный закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».
5. Приказ Минфина России от 19 ноября 2002 года № 115н Положение по бухгалтерскому учету 17/02 «Учет расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам».
6. Приказ Минфина РФ от 15.12.2010 № 173н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и Методических указаний по их применению».
7. Демченко Т. А. Комментарий к Письму Минфина России от 08.11.2011 № 03-03-06/1/721 «Налог на прибыль: учет неиспользованных нематериальных активов» // Нормативные акты для бухгалтера. 2012. № 2.
8. Маслова Т. С. Бухгалтерский учет нематериальных активов по новому законодательству // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2011. № 7. С. 14–23.
9. Парасоцкая Н. Н., Постов А. С. Формирование и учет интеллектуальной собственности // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 29. С. 45–50.
10. Потемкин С. Ю. Бухгалтерский и налоговый учет в инновационной сфере: от создания результатов научно-технической деятельности до использования прав на интеллектуальную собственность. М.: Экзамен, 2011.
11. Родина О. В. Изменения порядка учета расходов на научные исследования // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. 2011. № 11.