
УДК 657
ББК 65.052.2
П 12

В.Ю. Паздерова

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (928) 431 92 50, e-mail: pazderovav@mail.ru.

Ноу-хау как объект бухгалтерского учета *(Рецензирована)*

Аннотация. Несмотря на то, что термин «ноу-хау» достаточно давно используется в деловом обороте, а сам объект как совокупность информации, имеющей коммерческую ценность, нередко выступает в качестве предмета сделок, он представляет собой один из наиболее неоднозначных объектов современного бухгалтерского учета.

В данной статье рассматриваются проблемы идентификации ноу-хау как объекта нематериальных активов организации в ретроспективном и современном аспектах, связанные с его признанием и отражением в системе российского бухгалтерского учета, а также выбором амортизационной политики.

Ключевые слова: ноу-хау, секрет производства, режим коммерческой тайны, конфиденциальность информации, нематериальный актив, результат интеллектуальной деятельности, исключительное право, неисключительное право, срок полезного использования, амортизационная политика.

V.Yu. Pazderova

Candidate of Economics, Associate Professor of Accounting, Auditing, and Automated Data Processing Department, the Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (928) 431 92 50, e-mail: pazderovav@mail.ru.

Know-how as an object of accounting

Abstract. Despite the fact that the term «know-how» for a long time is used in the business turnover, and the object itself as a collection of information of commercial value acts often as an object of transactions, it is one of the most controversial objects of modern accounting.

This paper discusses the problem of identifying the know-how as an object of intangible assets of the organization in retrospective and contemporary aspects, related to its recognition and reflection in the Russian accounting system, as well as to the choice of depreciation policy.

Keywords: know-how, trade secret, mode of trade secrets, confidential information, an intangible asset, the result of intellectual activity, the exclusive right, non-exclusive right, term of useful use, depreciation policy.

Впервые в системе российского гражданского права понятие «ноу-хау» было определено ст. 151 Основ гражданского законодательства Союза ССР и республик [1].

В соответствии с указанной статьей названного законодательного акта к ноу-хау относилась техническая, организационная или коммерческая информация, составляющая

секрет производства, при соблюдении трех условий:

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

2) к ней нет свободного доступа на законном основании;

3) ее обладатель принимает надлежащие меры по охране ее конфиденциальности.

В настоящее время правовое определение понятия и содержания ноу-хау регламентируется гл. 75 «Право на секрет производства (ноу-хау)» части IV Гражданского Кодекса Российской Федерации, в соответствии с которой *«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»* [2].

Отношения, связанные с установлением, изменением и прекращением режима коммерческой тайны в отношении информации, составляющей секрет производства (ноу-хау) регулируются Федеральным законом «О коммерческой тайне» [3], определяющем коммерческую тайну как «режим конфиденциальности информации, позволяющий ее обладателю при существующих или возможных обстоятельствах увеличить доходы, избежать неоправданных расходов, сохранить положение на рынке товаров, работ, услуг или получить иную коммерческую выгоду». При этом не любая информация, характеризующаяся подобным образом, может быть признана коммерческой тайной.

Прежде всего, следует отметить, что право на отнесение информации к информации, составляющей коммерческую тайну, и на определение ее перечня и состава принадлежит самому обладателю такой информации.

Кроме того, ограничения по составу сведений, составляющих коммерческую тайну, установлены законодательно. В частности, режим коммерческой тайны не может быть введен в отношении следующих сведений:

1) содержащихся в учредительных документах юридического лица, доку-

ментах, подтверждающих факт внесения записей о юридических лицах и об индивидуальных предпринимателях в соответствующие государственные реестры;

2) содержащихся в документах, дающих право на осуществление предпринимательской деятельности;

3) о составе имущества государственного или муниципального унитарного предприятия, государственного учреждения и об использовании ими средств соответствующих бюджетов;

4) о загрязнении окружающей среды, состоянии противопожарной безопасности, санитарно-эпидемиологической и радиационной обстановке, безопасности пищевых продуктов и других факторах, оказывающих негативное воздействие на обеспечение безопасного функционирования производственных объектов, безопасности каждого гражданина и безопасности населения в целом;

5) о численности, о составе работников, о системе оплаты труда, об условиях труда, в том числе об охране труда, о показателях производственного травматизма и профессиональной заболеваемости и о наличии свободных рабочих мест;

6) о задолженности работодателей по выплате заработной платы и по иным социальным выплатам;

7) о нарушениях законодательства Российской Федерации и фактах привлечения к ответственности за совершение этих нарушений;

8) об условиях конкурсов или аукционов по приватизации объектов государственной или муниципальной собственности;

9) о размерах и структуре доходов некоммерческих организаций, о размерах и составе их имущества, об их расходах, о численности и об оплате труда их работников, об использовании безвозмездного труда граждан в деятельности некоммерческой организации;

10) о перечне лиц, имеющих право действовать без доверенности от имени юридического лица;

11) обязательность раскрытия которых или недопустимость ограничения

доступа к которым установлена иными федеральными законами.

Следует отметить, что вышеуказанные законодательные акты, регламентирующие отношения, связанные с возникновением и защитой прав на ноу-хау в Российской Федерации, используют понятия «ноу-хау», «секрет производства» и «коммерческая тайна» как синонимичные.

Четкая правовая идентификация ноу-хау выступает определяющим фактором признания и отражения данного объекта в системе бухгалтерского учета. В современной российской учетной практике признание ноу-хау в качестве объекта бухгалтерского наблюдения, а именно нематериального актива, связано с определенными перипетиями (табл. 1).

Таблица 1

**Признание ноу-хау нематериальным активом
в современном российском бухгалтерском учете**

Период	Ноу-хау как объект нематериальных активов	Нормативный документ
С 1992 г.	Признается	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 20.03.92 г. №10
С 1999 г.	Признается	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 29.07.98 г. №34н
С 2001 г.	Не признается	Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000): Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 г. №91н
С 2008 г.	Признается	Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 г. №153н

В период 2001–2007 гг., согласно ПБУ 14/2000 права на ноу-хау не включались в состав нематериальных активов, точнее, ноу-хау не упоминались в содержании данного стандарта напрямую. Указанный период характеризовался тем, что и правовая интерпретация ноу-хау также была неоднозначной.

Действующее, начиная с 2008 г., ПБУ 14/2007 [4], напрямую относящее секреты производства (ноу-хау) к нематериальным активам (п. 4), определяет следующие условия признания в бухгалтерском учете активов данного вида (п. 3):

а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использо-

вания в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации;

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права организации на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (контроль над объектом);

в) возможность выделения или отчуждения (идентификации) объекта от других активов;

г) объект предназначен для использования в течение длительного време-

ни, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Организация может стать субъектом исключительных прав на ноу-хау в результате:

— создания ноу-хау.

Создание ноу-хау может быть связано с выполнением работником (группой работников) своих трудовых обязанностей или конкретного задания работодателя (служебный секрет производства). Согласно п. 1 ст. 1470 ГК РФ, исключительное право на служебный секрет производства принадлежит работодателю. При этом гражданин, которому в связи с выполнением своих трудовых обязанностей или конкретного задания работодателя стал известен секрет производства, обязан сохранять конфиденциальность полученных сведений до прекращения действия исключительного права на секрет производства.

В том случае, когда ноу-хау получено при выполнении договора подряда, договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ (НИОКР), исключительное право на такой секрет производства принадлежит подрядчику (исполнителю), если соответствующим договором не предусмотрено иное. Соответственно, если создание ноу-хау определено договором напрямую, как его предмет, или косвенно, как возможный сопутствующий элемент, то исключительное право на полученный секрет производства принадлежит заказчику, а исполнитель обязан выполнять требование конфиденциальности полученной информации. В противном случае субъектом исключительного права на ноу-хау становится подрядчик (исполнитель);

— приобретения по договору об отчуждении исключительного права на ноу-хау.

В соответствии с договором об отчуждении исключительного права на секрет производства одна сторона (правообладатель) передает или обязуется передать принадлежащее ей исключительное право на секрет производства в полном объеме другой стороне — приобретателю исключительного права на этот секрет производства. При этом лицо, распорядившееся своим правом, обязано сохранять конфиденциальность сущности ноу-хау до прекращения действия режима коммерческой тайны;

— правопреемства при реорганизации юридического лица.

Передача прав осуществляется на основании передаточного акта (слияние, присоединение, преобразование) или разделительного баланса (выделение, разделение);

— поступления в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации;

— безвозмездного поступления, например, по договору дарения.

Кроме того, организация может стать субъектом неисключительных (ограниченных) прав на ноу-хау, а именно права использования соответствующего секрета производства в установленных договором (лицензионным договором) пределах. При этом независимо от срока действия лицензионного договора, в том числе в случае заключения договора на использование секрета производства без указания срока, лицензиат обязан сохранять конфиденциальность секрета производства до прекращения действия исключительного права лицензиара на секрет производства.

Наличие исключительного права на секрет производства выступает основанием для признания его в качестве актива организации, тогда как неисключительное право на использование секрета производства, принадлежащего другому лицу, признается объектом забалансового учета.

Операции, связанные с приобретением (созданием) и принятием к учету

ноу-хау в качестве актива организации, отражаются на бухгалтерских счетах в общеустановленном для нематериальных активов порядке:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение НИОКР»

Кредит 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др. – отражены затраты, связанные с выполнением служебного задания по разработке ноу-хау;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражена задолженность (без НДС) правообладателю по договору об отчуждении исключительного права на ноу-хау;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» — отражено внесение ноу-хау в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления» – отражено безвозмездное поступление ноу-хау;

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов» или субсчет 08 «Выполнение НИОКР» – принят к бухгалтерскому учету секрет производства (ноу-хау).

В соответствии с нормами ПБУ 14/2007, нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются у лицензиата (организации-пользователя) на забалансовом счете. Однако действующим планом счетов бухгалтерского учета такой забалансовый счет не предусмотрен. Согласно

инструкции по применению плана счетов для учета специфических операций организация может по согласованию с Минфином РФ вводить дополнительные синтетические счета, используя для этого свободные номера счетов. Можно предположить, что данное допущение распространяется также и на забалансовые счета.

Таким образом, для учета неисключительных прав на объекты интеллектуальной собственности (в том числе ноу-хау), приобретенные по лицензионному договору, лицензиат может открыть забалансовый счет 012 «Неисключительные права на объекты интеллектуальной собственности, принадлежащие другим лицам». Лицензиат принимает объект к забалансовому учету в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре.

Признание ноу-хау в составе нематериальных активов может быть связано с определенными трудностями, обусловленными, главным образом, проблемами документального оформления. В соответствии с ГК РФ регистрации подлежат любые сделки с интеллектуальными правами. Порядок и условия их государственной регистрации определяются Правительством РФ. Однако, в отличие от других объектов промышленной собственности, ноу-хау, обладающие безусловной коммерческой ценностью, не подлежат обязательной государственной регистрации.

Режим ноу-хау или режим коммерческой тайны — это беспатентная форма охраны результатов интеллектуальной деятельности, не ограниченная в сроках и не предполагающая раскрытия сути новации. Условием настоящей и потенциальной коммерческой ценности ноу-хау выступает конфиденциальность составляющей его информации. Соответственно, правообладатель такой информации должен самостоятельно обеспечить меры по ее охране, которые условно можно разделить на два блока. Первый блок включает мероприятия, связанные с выделением конфиденциальной информации, и предполагает следующие действия:

1) определение перечня и объема информации, составляющей коммерческую тайну;

2) нанесение на материальные носители или включение в состав реквизитов документов, содержащих указанную информацию, грифа «Коммерческая тайна» или «Секрет производства».

Второй блок направлен на защиту и ограничение доступа к информации. Его формируют следующие меры:

1) определение перечня лиц, имеющих доступ к закрытой информации в целях ее использования при выполнении ими своих обязанностей, в том числе работников в рамках трудовых договоров и третьих лиц в рамках гражданско-правовых договоров;

2) регулирование отношений по использованию информации указанными лицами;

3) установление порядка обращения с конфиденциальной информацией и контроля за его соблюдением;

4) использование при необходимости средств и методов технической защиты информации.

Меры по охране конфиденциальности информации признаются разумно достаточными при соблюдении следующих условий:

— исключается доступ к информации, составляющей коммерческую тайну, любых лиц без согласия ее обладателя;

— обеспечивается возможность использования информации, составляющей коммерческую тайну, работниками и передачи ее контрагентам без нарушения режима коммерческой тайны.

Формально наличие исключительного права в отношении ноу-хау может быть подтверждено следующими «секретными» документами, напрямую доказывающими соблюдение условий его охраноспособности:

— документы, подтверждающие исключительное право организации на использование ноу-хау и степень контроля над ним, в частности, надлежаще оформленные договоры на получение права на секрет производства от третьих лиц (договор подряда, договор

на выполнение НИОКР, договор об отчуждении прав, передаточный акт, разделительный баланс, учредительный договор и т.п.), трудовые договоры, технические задания и иные документы о создании ноу-хау в рамках трудовых отношений;

— документы, подтверждающие факт использования ноу-хау в производстве (акты внедрения, заключения по результатам использования и т.д.);

— документы, характеризующие гражданскую оборотоспособность объекта, раскрывающие содержание ноу-хау (техническая документация (описания технологических процессов, методик), инструкции и т.п.);

— документы, подтверждающие коммерческую ценность ноу-хау, например, расчеты фактической экономической эффективности внедрения ноу-хау, производственные показатели до и после внедрения, плановые расчеты эффективности использования, технико-экономические обоснования, заключения экспертов и т.д.

Кроме того, отдельную категорию составляют документы, устанавливающие режим коммерческой тайны, т.е. содержащие перечень сведений, составляющих ноу-хау, перечень лиц, имеющих доступ к нему, режим доступа к ноу-хау и обязательство лиц, ознакомленных с ним, не разглашать его, положение о коммерческой тайне и т.п.;

Срок действия прав на ноу-хау ничем не ограничен и прекращается в момент прекращения режима коммерческой тайны. В связи с этим возникает вопрос о возможности амортизации ноу-хау.

Для целей амортизации нематериальные активы подразделяются на:

1) нематериальные активы с определенным сроком полезного использования, подлежащие амортизации;

2) нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования, амортизация по которым не начисляется.

Согласно п. 26 ПБУ 14/2007, определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:

— срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над ним (юридический критерий);

— ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (экономический критерий).

В основу определения срока полезного использования ноу-хау могут быть положены материалы, содержащиеся в документации, подтверждающей соблюдение условий его охраноспособности, а также в заключениях компетентных специалистов. В данном случае определение срока полезного использования базируется исключительно на экономическом критерии и производится исходя из ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.

Следует отметить, что в налоговом учете для определения срока полезного использования нематериальных активов предусмотрено применение лишь юридического критерия и организациям не дано право самостоятельно устанавливать срок полезного использования исходя из ожидаемого срока извлечения экономических выгод от использования нематериального актива. Если срок полезного использования объекта нематериальных активов невозможно определить, то нормы амортизации устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности налогоплательщика) (п. 2 ст. 258 НК РФ [5]).

Таким образом, с точки зрения подходов к определению срока полезного использования, амортизационная политика в части нематериальных активов, в том числе ноу-хау, для целей бухгалтерского и налогового учета, существенно различна (табл. 2).

Таблица 2

Влияние определенности срока полезного использования на амортизацию нематериальных активов, в том числе ноу-хау, в бухгалтерском и налоговом учетах

Система учета	Срок полезного использования		
	определен на основе критерия		не определен
	экономического	юридического	
Бухгалтерский учет	Амортизация начисляется, в т.ч. по ноу-хау	Амортизация начисляется, исключая ноу-хау	Амортизация не начисляется
Налоговый учет	—	Амортизация начисляется, исключая ноу-хау	Амортизация начисляется, в т.ч. по ноу-хау, в расчете на 10 лет

Подводя итог, можно заключить, что секреты производства (ноу-хау) составляют особый вид нематериальных активов, признание и отражение которых в системе бухгалтерского учета имеет особенности, обусловленные, прежде всего, неоднозначностью правовой и учетной идентификации, а также отсутствием реального практического

опыта работы с активами данного вида. Соответственно, в каждом конкретном случае бухгалтер должен руководствоваться собственным профессиональным суждением, основанном на детальном анализе исходных условий и тщательной проработке законодательно-нормативной базы.

Примечания:

1. Основы гражданского законодательства Союза ССР и республик: утв. ВС СССР 31.05.1991 г. №2211-1: [в ред. от 26.11.2001 г.] // СПС «КонсультантПлюс». М., 2011. [Документ утратил силу с 1 января 2008 года на территории Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона от 18.12.2006 N 231-ФЗ].

-
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая): от 18.12.2006 г. №230-ФЗ: [в ред. от 04.10.2010 г.] // СПС «КонсультантПлюс». М., 2011.
 3. О коммерческой тайне: Федеральный закон от 29.07.2004 г. №98-ФЗ: [в ред. от 11.07.2011 г.] // СПС «КонсультантПлюс». М., 2011.
 4. Учет нематериальных активов: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 14/2007): приказ Минфина РФ от 27.12.2007 г. №153-ФЗ: [в ред. от 24.12.2010 г.] // СПС «КонсультантПлюс». М., 2011.
 5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): №117-ФЗ от 05.08.00 г.: [в ред. от 19.07.11 г.; с изм. и доп. вступ. в силу с 21.10.11г.] // СПС «КонсультантПлюс». М., 2011.

References:

1. Fundamentals of civil legislation of the USSR and republics: ratified by USSR Supreme Soviet, 31.05.1991 No.2211-1 (in ed. of 26.11.2001 was) // SPS “KonsultantPlyuc”. М., 2011. [The document has become invalid since January 1st, 2008 in territory of the Russian Federation in connection with acceptance of the Federal law of 12/18/2006 No. 231-FZ].
2. Civil Code of Russian Federation (part four): The Federal law of 18.12.2006 №230-FZ (in ed. of 04.10.2010) // SPS “KonsultantPlyuc”. М., 2011.
3. On commercial secrets: the Federal law of 29.07.2004 No.98-FZ (in ed. of 11.07.2011) // SPS “KonsultantPlyuc”. М., 2011.
4. Accounting for intangible assets: provision of accounting (PBU 14/2007): the Ministry of Finance Order of 27.12.2007 No.153-FZ (in ed. of 12.24.2010) // SPS “KonsultantPlyuc”. М., 2011.
5. Tax Code of Russian Federation (part two): The Federal law of 05.08.2000 No.117-FZ (in ed. of 19.07.2011; with amend. and assumptions became valid on 21.10.2011) // SPS “KonsultantPlyuc”. М., 2011.