

ВВЕДЕНИЕ

Все более широкое использование нематериальных активов в российской экономике и внешнеэкономической деятельности объективно порождает потребность в углублении изучения вопросов их учета, анализа, оценки и аудита.

Нематериальные активы — принципиально новый для отечественной теории и практики вид имущества, подлежащий бухгалтерскому учёту. Впервые в отечественной бухгалтерской практике нематериальные активы появились в мае 1988г. Но только для совместных предприятий с иностранным участием. В июле 1990г. использование нематериальных активов в бухгалтерском учёте было разрешено также для акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью. Эти нововведения были вызваны тем, что новым законодательством СССР было предусмотрено внесение объектов нематериальной собственности в счёт вкладов в уставной капитал юридических лиц. До этого даже программы для ЭВМ учитывались в составе основных средств — электронно-вычислительных машин.

До утверждения Положения по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” ПБУ 14/2000 Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 16 октября 2000 года № 91н (далее — ПБУ 14/2000) для организации учета нематериальных активов было принято руководствоваться “Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкцией по его применению” (приказ МФ РФ от 1 ноября 1991 г. № 56 в редакции изменений и дополнений), “Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ” (приказ МФ РФ от 26 декабря 1994 г. № 170) и “Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций” (письмо МФ РФ от 30 декабря 1993 года, № 160), которое предусматривало, что “под долгосрочными инвестициями... понимаются затраты на создание, увеличение размеров и приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше 1 года), не предназначенные для продажи, за исключением долгосрочных финансовых

1. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

1.1. Понятие нематериальных активов

Активы принимаются к учету в качестве нематериальных при одновременном выполнении следующих условий:

- а) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры.
- б) возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- в) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- г) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;
- д) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- е) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- ж) 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.).

К нематериальным активам относятся:

1. Объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности);

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- Исключительное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;

1.2. Синтетический и аналитический учет нематериальных активов.

Синтетический учет нематериальных активов ведется на счетах **04 «Нематериальные активы»** (счет активный) и **05 «Амортизация нематериальных активов»** (счет пассивный).

На счете 04 «Нематериальные активы» обобщается информация о наличии и движении нематериальных активов организации. Принятие к бухгалтерскому учету нематериальных активов отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Счет 05 «Амортизация нематериальных активов» предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время использования объектов нематериальных активов организации (за исключением объектов, по которым амортизационные отчисления списываются непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы»).

Аналитический учет по **счетам 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов»** ведется по отдельным объектам нематериальных активов. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии нематериальных активов, их движении и о начисленной амортизации, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам и т.д.).

Аналитический учет нематериальных активов ведется в **Карточке учета нематериальных активов (форма № НМА-1)**. Открывают ее на каждый объект, заполняют в одном экземпляре на основании документа на оприходование, приемки-передачи (перемещения) нематериальных активов и другой документации.

1.3. Инвентаризация нематериальных активов

При инвентаризации нематериальных активов проверяется:

2. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

2.1. Формирование стоимости

Разумеется, бухгалтерский учет каждого из перечисленных вариантов будет в значительной степени различаться. Причем особенности возникают

Как на уровне проводок, так и в процессе определения учетной стоимости получаемого актива. Безусловно, разным будет и состав необходимых для отражения каждой операции документов.

Однако в данном разделе мы рассмотрим только вопросы стоимости и корреспонденции счетов.

2.2. Учет поступления и создания нематериальных активов

Для учета нематериальных активов используется унифицированная форма первичной учетной документации №НМА-1 «Карточка учета нематериальных активов», утвержденная постановлением Госкомстата РФ от 30.10.97 №71-а, введена с 1 января 1997 г. Содержит такие реквизиты, как наименование организации, код по ОКПО, структурное подразделение, дата составления (в момент оприходования), код вида операции, документ на момент оприходования, полное наименование, назначение объекта, первоначальная стоимость, срок полезного использования, сумма начисленной амортизации, код счета, на который производится отнесение начисленной амортизации, способ начисления амортизации, дата постановки на учет, документ о регистрации, сведения о движении и выбытии, причина выбытия, сумма выручки, сумма износа, краткая характеристика на оборотной стороне.

Синтетический учет нематериальных активов осуществляется на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам», и счете 91 «Прочие доходы и расходы».

нию НМА		60	(имущественных прав при использовании компьютерной программой и т.д.)
2. Отражена сумма НДС по приобретенному НМА	19	60 76	Счет-фактура
3. Отражены расходы по доведению НМА до состояния, пригодного к использованию	08-5	60 76	Акт приемки-сдачи выполненных работ
4. Отражена сумма НДС по оказанным услугам по доведению НМА до состояния, пригодного к использованию	19	60 76	Счет-фактура
5. Произведена оплата поставщику за приобретенный объект НМА и услуги по его доведению до состояния, пригодного к использованию	60 76	51	Выписка банка по расчетному счету
6. НМА оприходован и введен в эксплуатацию	04	08-5	Карточка учета НМА
7. уплаченный НДС списан на расчеты с бюджетом в момент принятия НМА к учету	68	19	Карточка учета НМА

Пунктом 6 ПБУ 14/2000 предусмотрено, что если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, то фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

По-видимому, подразумевается включение в стоимость НМА процентов за отсрочку платежа в рамках коммерческого кредита, следовательно, если по условиям договора с исполнителем проценты за отсрочку начисляются периодически в течение всего периода отсрочки, то начисленные суммы подлежат включению в НМА даже в том случае, когда актив уже принят к учету. Порядок начисления амортизации по НМА, приобретенных на условиях коммерческого кредита не ясен.

Пример приобретения НМА на условиях коммерческого кредита Организация на основании договора о полной уступке всех имущественных прав посредством агента, действовавшего от имени и за счет организации, приобрела

учитываться в составе расходов будущих периодов (сч.97) с последующим равномерным списанием на текущие затраты в течение их срока полезного использования.

2.3. Приобретение путем покупки

Когда предприятие покупает тот или иной нематериальный актив, то оно несет в этих целях определенные расходы. Например, помимо платежей в пользу предыдущего владельца, может понадобиться оплатить услуги посредника, чьими усилиями был найден необходимый объект, работу консультанта, чьими услугами воспользовались при составлении текста договора, стоимость регистрации возникших прав нового собственника и осуществить иные подобные затраты, непосредственно связанные с покупкой данного имущества.

В результате выявится определенная сумма, отдельные части которой объединяет общее целевое предназначение – приобретение нематериального актива. Именно эту сумму предписано принять на баланс в качестве первоначальной стоимости нематериального актива, приобретенного за плату.

Согласно пункту 6 ПБУ 14/2000, «первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма всех фактических расходов на приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации)».

Особое внимание следует уделить проблеме формирования первоначальной стоимости нематериального актива, объясняется тем, что, в отличие от принципов аналогического западного стандарта, та стоимость, по которой данные объекты были приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, предусмотренных действующими нормативными актами.

Отметим, что на данный момент такие установленные законодательством российской Федерации случаи, когда предприятие должно или может осущест-

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 76

- учтен НДС, оплаченный по услугам посредника;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51

- оплачены услуги посредника по поиску правообладателя необходимого нематериального актива;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51

- оплачены консультационные услуги по составлению договора на приобретение нематериального актива;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 76

- учтен НДС, оплаченный по консультационным услугам;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 76

- составлен договор купли-продажи нематериального актива, пописан акт об оказании консультационных слуг;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

- оплачен нематериальный актив в пользу прежнего правообладателя;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

- оприходован оплаченный нематериальный актив;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

- учтен НДС, уплаченный по операции приобретения нематериального актива;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 19

- принят к вычету НДС, уплаченный при приобретении нематериального актива производственного назначения (суммарно по всем трем договорам);

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 76

- оплачена государственная пошлина за регистрацию договоров об уступке исключительного права, учитываемого в качестве нематериального актива;

ДЕБЕТ 04 КРЕДИТ 08

- нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету по сформированной балансовой цене.

2.4. Приобретение по договору мены

Если условия договора предусматривают оплату приобретаемого актива не денежными средствами, а путем встречной передачи товаров или иных ценностей, то первоначальная стоимость полученных таким образом нематериальных активов признается равной стоимости товаров (ценностей), которые передаются (должны быть переданы) этой организацией. При этом, что важно, в расчет принимается не балансовая стоимость передаваемых товаров или ценностей, а

оценщиком. Причем стоимость оплачиваемой таким образом доли не может превышать величины, названной оценщиком.

Более того, и оценщик, и участники общества, внесшие неденежный вклад, в течение трех лет с этого момента солидарно несут субсидиарную ответственность по обязательствам общества (при недостаточности его имущества) в размере завышения стоимости неденежных вкладов.

До 1 января 2002 года такое же положение содержалось в статье 34 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах». Однако новая редакция этого закона серьезно ужесточила требования. Пункт 3 статьи 34 по-прежнему предусматривает необходимость достижения согласия между учредителями по поводу денежной оценки имущества, вносимого в оплату акций.

Таким образом, в настоящий момент свободу действий при определении стоимости вносимого в уставный капитал нематериального актива учредители сохранили только при оплате доли в обществе с ограниченной ответственностью, оцениваемой не дороже 20 тысяч рублей.

Тем не менее, в этом случае существуют некоторые обязательные требования, невыполнение которых делает формирование уставного капитала посредством неденежных вкладов невозможным. Дело в том, что «по умолчанию» вклады учредителей должны осуществляться денежными средствами, а все иные варианты необходимо прямо предусмотреть в тексте учредительных документов (в частности, а для акционерного общества – исключительно устава). То есть в разделе устава, посвященном формированию уставного капитала, следует указать, что оплата долей или акций осуществляется нематериальными активами.

2.6. Получение по договору дарения (безвозмездно)

При получении нематериального актива безвозмездно по договору дарения ситуация, несмотря на определенное внешнее сходство, коренным образом отличается от процесса формирования уставного капитала.

2.8. Бухгалтерская амортизация.

Другим немаловажным аспектом организации бухгалтерского учета нематериальных активов является их амортизация, обеспечивающая равномерный перенос на стоимость выпускаемой продукции одномоментных расходов, имевших место при получении в собственность нематериальных активов, используемых в процессе выпуска этой продукции.

Впрочем, отсутствие при этом каких-либо расходов (при получении данного имущества в подарок или в качестве вклада в уставный капитал) не является основанием для неначисления амортизации на соответствующие объекты (для целей бухгалтерского учета). И это вполне понятно, поскольку, независимо ни от чего, такие нематериальные активы тоже полноправно участвуют как в выпуске продукции, так и, соответственно, в формировании ее себестоимости. Тем более что источник формирования стоимости этого имущества находит свое значимое для бухучета отражение в пассиве баланса в момент получения.

Так что вполне логично существование целых трех способов амортизации нематериальных активов для бухгалтерских целей. Это позволяет организации учесть особенности использования конкретных объектов НМА в производственном или управленческом процессе.

Помимо **«классического» линейного способа**, разрешено применять **способ уменьшаемого остатка**, особенностью которого является относительно более быстрая амортизация объекта в начальной стадии его использования с постепенным уменьшением суммы амортизационных отчислений в дальнейшем. Этот вариант хорош для таких нематериальных активов, «потребительская ценность» которых особенно высока на первых этапах их эксплуатации (в силу «эксклюзивности» или «эффекта новизны»), а в дальнейшем постепенно снижается.

А вот для сферы материального производства наиболее удобным нередко является **способ списания стоимости** пропорционально объему продукции (работ), который, хотя и требует серьезного предварительного анализа для анализа

Таким образом, по «старым» нематериальным активам, сохранившим свой статус с переходом на новые принципы определения налога на прибыль, при использовании как линейного, так и нелинейного методов амортизация начисляется исходя из остаточной стоимости каждого объекта путем ее умножения на соответствующую норму амортизации, исчисленную исходя из оставшегося срока полезного использования актива. Разными – в зависимости от избранного метода – являются только формулы, с помощью которых рассчитываются указанные нормы.

В целом обязательные требовательные требования к аналитическому налоговому учету нематериальных активов достаточно немногочисленны и не должны составить особых проблем при их практической реализации.

Учет движения объектов НМА должен содержать следующую информацию:

- о дате приобретения;
- о дате передачи в эксплуатацию;
- о первоначальной стоимости (в отношении имущества, реализованного (выбывшего) в отчетном (налоговом) периоде);
- о цене реализации амортизируемого имущества исходя из условий договора купли-продажи (если выбытие связано с реализацией);
- о дате реализации или выбытия имущества;
- о понесенных налогоплательщиком расходах, связанных с реализацией (выбытием) амортизируемого имущества.

вый результат организации, как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения.

При списании НМА приказом руководителя создается специальная комиссия, которая устанавливает причины списания, составляет акт, который передается в бухгалтерию, где ставится отметка в инвентарной карточке о выбытии.

Пример Первоначальная стоимость НМА–17400, начисленная амортизация-15515

Содержание операции	Сум- ма	Коррес- понди- рующие счета		Первичный доку- мент
		Дт	Кт	
1.Списана амортизация, начисленная по вы- бывшему объекту НМА	15515	05	04	Бухгалтерская справ- ка-расчет
2.Списана остаточная стоимость	1885	91	04	Бухгалтерская справ- ка-расчет
3.Определен финансовый результат (убыток) не уменьшает налогооблагаемую прибыль	1885	99	91	Бухгалтерская справ- ка-расчет

Как было указано в гл.2 списание НМА может происходить не только по договору купли-продажи, но и можно уступить патент любому юридическому или физическому лицу.

Пример Первоначальная стоимость НМА – 17000 руб., начисленная амортизация – 850 руб. В соответствии с договором об уступке патента ЗАО передало НМА ООО, получив за это 29400 (в т.ч. НДС 4900). За регистрацию об уступке патента взимается пошлина – 200\$, или 5800 руб. (предполагаемый курс – 29)

редачей имущества, относятся к расходам, не учитываемым для целей налогообложения, они не уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

В соответствии со ст.146 гл. 21 «НДС» части второй НК РФ:

- обороты по безвозмездной передаче имущества облагаются НДС
- обороты по передаче имущества в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации НДС не облагаются.

При безвозмездной передаче имущества плательщиком НДС является сторона, его передающая.

Пример Первоначальная стоимость права собственности на квартиру – 466000, квартиру купили в 1998 г., списали за счет собственных средств НДС 93200, уплаченный продавцу. В январе 2001 г. предприятие передало квартиру работнику по договору дарения – на момент заключения договора рыночная стоимость права без НДС – 537500. Амортизация на данный вид НМА не начисляется.

Содержание операции	Сумма	Корреспондирующие счета	
		Дт	Кт
1. Списана балансовая стоимость	466000	91	04
2. Отражена сумма НДС	107500	91-3	68
3. НДС, уплаченный за счет прибыли при приобретении	93200	19	91
4. Зачтена сумма НДС, уплаченная продавцу при ее приобретении	93200	68	19
5. Убыток – не уменьшает налогооблагаемую прибыль	480300	99	91

При передаче НМА в качестве вклада в уставный капитал НДС нужно восстанавливать за счет собственных средств организации:

Пример В январе 2001 г. организация приобрела за 1800 руб. право на компьютерную программу. Операции были отражены следующим образом:

Д 08 К 60 – 1500, Д19 К60 – 3000, Д60 К51 – 1800, Д04К08 – 1500, Д68 К19 – 300, затем право было передано в уставный капитал, право было оценено в 2000р. Амортизация по нему начисляется линейным способом, срок полезно-

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение к данной работе можно сделать вывод, что учет нематериальных активов в нашей стране получают все большее развитие, прежде всего потому, что появилось положение, непосредственно регулирующее учет нематериальных активов, во-вторых прогресс и наука не стоят на месте и новые изобретения требуют своего учета, в-третьих, Россия готовится перейти на международные стандарты финансовой отчетности, которые ориентированны на европейские страны, в которых нематериальные активы нашли широкое применение.

До недавнего времени в нашей стране нематериальные активы в сравнительно небольших объемах учитывались на предприятиях, но по данным статистики в настоящее время принимает более крупные масштабы.

Это связано с тем, что предприятию выгодно и престижно иметь у себя на балансе нематериальные активы, кроме того, законодательные и нормативные акты предписывают учитывать объекты, удовлетворяющие условиям признания нематериальных активов, как нематериальные активы.