

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Алексеева Е., специалист по интернет-маркетингу

ЗАО «Маркетинг, консалтинг, дизайн»

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 вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий».

Это определение не содержало прямого указания на нематериальные активы, но оно непосредственно раскрывало их сущность и определяло место в составе внеоборотных активов, куда включаются и основные средства. Система бухгалтерского учета нематериальных активов строилась аналогично учету основных средств.

В настоящее время ПБУ 14/2000 определяет методу отнесения активов к нематериальным, правила их стоимостной оценки и учета их поступления, амортизации и выбытия с учетом всех особенностей НМА.

1. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Основными способами поступления нематериальных активов на предприятие являются:

- осуществление долгосрочных инвестиций организации — приобретение или создание нематериальных активов;
- поступление в счет вклада инвесторами в уставный капитал;
- безвозмездное получение от третьих лиц;
- поступление для осуществления совместной деятельности.

2. ВОЗМЕЗДНОЕ ПРИОБРЕТЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И ИХ СОЗДАНИЕ СОБСТВЕННЫМИ СИЛАМИ

В настоящее время отсутствует унифицированная терминология, обозначающая все варианты способов поступления тех или иных активов на баланс организации. Например, процесс приобретения нематериальных активов можно понимать в широком смысле как процесс возникновения исключительных прав у

предприятия независимо от юридического основания (лицензионный договор, учредительный договор, договор о передаче ноу-хау и т. д.) и в узком смысле, как процесс возмездного получения прав или иных активов.

В контексте данной статьи будем рассматривать приобретение как процесс возмездного получения имущества, относимого к нематериальным активам.

Приобретение предприятием уже созданных другими организациями и лицами объектов исключительных прав начиная с 1995 года можно осуществлять на основании следующих гражданско-правовых договоров:

- авторских договоров об использовании произведения;
- лицензионных договоров;
- договоров о передаче ноу-хау.

Приобретение такого исключительного вида нематериальных активов, как право пользования квартирой, осуществляется на основании договора купли-продажи.

Порядок отражения в бухгалтерском учете процесса приобретения нематериальных активов эволюционировал вместе с развитием законодательства по бухгалтерскому учету.

До 1994 года, в соответствии с действовавшей в тот период редакцией Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, приобретение нематериальных активов отражалось в бухгалтерском учете непосредственно по дебету счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если между моментом возникновения затрат по приобретению нематериальных активов и сроком их оприходования на баланс (например, процесс разработки товарного знака) возникла временная лаг, можно было рекомендовать фактические затраты, связанные с приобретением нематериальных активов, до их завершения временно собирать по дебету счета 31 «Расходы будущих периодов» с последующим списанием на основании акта приемки с кредита счета 31 в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

До января 1994 года нормативные документы не давали ответа на вопрос о том, можно ли учитывать в составе собственного имущества нематериальные активы, созданные на самом предприятии. Особенно часто этот вопрос возникал по поводу создания программных продуктов для использования на этом же предприятии.

С 1 января 1994 года после утверждения Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций изменился порядок учета приобретения и создания нематериальных активов.

С 1994 года и по настоящее время приобретение и создание нематериальных активов осуществляется в результате долгосрочных инвестиций организации.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на счете 08 «Капитальные вложения», на котором открываются субсчета по их видам, в том числе субсчет «Приобретение нематериальных активов».

Стоимость прав и иных видов активов, подлежащих в соответствии с их юридической формой, экономической природой и целевым использованием учету в со-

ставе нематериальных активов, приобретенных предприятиями, отражается на счете «Капитальные вложения», согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов, после их оприходования и постановки на учет, что находит отражение по дебету счета 08, субсчет «Приобретение нематериальных активов», и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Суммы НДС по приобретенным НМА отражаются на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчете «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам».

Счет 08 «Капитальные вложения» предназначен для калькуляции первоначальной стоимости нематериальных активов, которая может состоять не только из стоимости приобретения объекта, но и из дополнительных затрат, необходимых для его доведения до состояния, в котором он пригоден к использованию в запланированных целях.

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

Фактическими расходами на приобретение и создание нематериальных активов могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациями за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

При оплате приобретаемых нематериальных активов, если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

При приобретении нематериальных активов могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

После того, как объект приведен в состояние готовности к использованию в запланированных целях, он зачисляется на основании акта приемки в состав нематериальных активов, что отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08 «Капитальные вложения».

В Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации говорится не только о приобретении, но также и об изготовлении нематериальных активов. Но изготовление является основным первоначальным способом возникновения права собственности на вещи; в отношении нематериальных активов вообще не может возникнуть право собственности, так как они представляют собой объекты, на которые возникают не права собственности, а исключительные права. Поэтому более правильно говорить не об изготовлении, а о создании нематериальных активов.

Если обратиться к истории вопроса, то еще раз напомним, что до января 1994 года вопрос о том, можно ли вообще учитывать в составе собственного имущества нематериальные активы, созданные на самом предприятии, был дискуссионным. Нормативные акты на него ответа не давали.

О том, что затраты на создание нематериальных активов также относятся к категории долгосрочных инвестиций и подлежат учету на счете 08 «Капитальные вложения», указано впервые в Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (действует с января 1994 года).

Создание нематериальных активов возможно как собственными силами организации (работниками предприятия), так и путем привлечения сторонних организаций.

Правовое оформление создания творческого произведения необходимо для решения вопроса о принадлежности права использования созданного произведения и вытекающих из него имущественных прав автора и предприятия. Отдельные правовые нормы, регулирующие процесс создания произведения, могут содержаться в трудовом договоре (контракте) работника и предприятия, но желательно заключать дополнительный договор между предприятием и работником на его создание.

Для правового оформления создания и передачи творческих произведений могут быть использованы:

- договор о создании и передаче авторского произведения;
- договор о выполнении НИОКР;
- договор о создании и передаче научно-технической продукции.

Необходимо подчеркнуть, что на практике провести разделение между приобретением и созданием нематериальных активов достаточно сложно, так как создание нематериального актива на основании договора предполагает его дальнейшую передачу заказчику.

На наш взгляд, между приобретением и созданием нет принципиальной разницы с точки зрения экономического содержания этих процессов и с точки зрения целей использования полученного конечного продукта.

Назрела настоятельная необходимость в четком терминологическом определении объектов бухгалтерского учета. Процесс унификации терминов бухгалтерского учета имеет и самостоятельное значение. Кроме того, его важность в настоящее время обусловлена тем, что многие бухгалтерские обозначения используются в налоговом законодательстве, а значит, двусмысленность и непроработанность этих вопросов имеет для предприятий порой очень серьезные налоговые последствия.

3. ПОСТУПЛЕНИЕ НМА В СЧЕТ ВКЛАДА ИНВЕТОРАМИ В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ

Нематериальные активы, поступившие на предприятие в результате вклада инвесторами в уставный капитал инвесторов, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». Основанием для отражения в бухгалтерском учете в данном случае является учредительный договор.

Нематериальные активы приходуются на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» в оценке по согласованной между учредителями стоимости и впоследствии списываются в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

4. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ НМА, ПОЛУЧЕННЫХ БЕЗВОЗМЕЗДНО

Нематериальные активы могут поступать на предприятие безвозмездно. При этом следует обратить внимание на то обстоятельство, что безвозмездное получение материальных ценностей (вещей) осуществляется на основании договора дарения, заключение которого между коммерческими организациями запрещено статьей 575 ГК РФ (за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает пяти установленных законом минимальных размеров оплаты труда).

Нематериальные активы, если они представляют собой исключительные права организации, не могут передаваться на основе договора дарения. Их передача безвозмездно может оформляться с помощью всех перечисленных выше договоров, в которых отсутствует условие о возмездном характере передачи того или иного объекта, т. е. условие о цене. Таким образом, нематериальные активы могут поступать безвозмездно на предприятие как от физических, так и от юридических лиц.

Получение нематериальных активов, поступивших на предприятие безвозмездно, в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным Приказом МФ РФ от 31 октября 2000 года № 94н, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления», и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по рыночной стоимости с последующим списанием в дебет счета 04 «Нематериальные активы». Рыночная стоимость при безвозмездной передаче НМА не может быть ниже их остаточной стоимости, числящейся у передающих предприятий. При этом их стоимость по данным бухгалтерского учета передающей стороны указывается в документах о передаче.

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета регламентирует списание стоимости безвозмездно полученных активов с дебета счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» пропорционально начислению амортизации, то есть одновременно в учете должны даваться две проводки на одну и ту же сумму (см. табл. 1).

Но, согласно п. 2.7 Инструкции Министерства по налогам и сборам РФ от 15 июня 2000 г. № 62 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций», по предприятиям, получившим безвозмездно от других предприятий основные средства, товары и иное имущество, налогооблагаемая прибыль увеличивается на стоимость этих средств и имущества.

Такая формулировка в тексте Инструкции № 62 может привести к тому, что бухгалтеры будут отражать безвозмездно получаемое имущество не по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», как предписывается Инструкцией по применению Плана счетов, а по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», так как именно на кредите счета 91, согласно нормативным актам Минфина РФ по бухгалтерскому учету, учитываются внереализационные доходы.

Таблица 1

СПИСАНИЕ СТОИМОСТИ БЕЗВОЗМЕЗДНО ПОЛУЧЕННЫХ АКТИВОВ

Содержание проводки	По дебету счета	По кредиту счета
Начислена амортизация НМА	20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»	05 «Амортизация нематериальных активов»
Списана пропорционально амортизации часть стоимости безвозмездно полученных НМА	98 «Доходы будущих периодов»	91 «Прочие доходы и расходы»

Мы видим противоречие между двумя нормативными актами, налоговым и бухгалтерским, регламентирующими учет безвозмездного поступления НМА: один из них требует включения их стоимости в состав доходов и обложения налогом на прибыль в момент принятия к учету, другой — пропорционально начислению амортизации.

Действительно, формально проблема правильности отражения в учете этих сделок существует. Однако острота этого противоречия значительно спала с отчетного периода за 1995 год, который считается годом начала разделения бухгалтерского учета и учета для целей налогообложения. В настоящее время довольно остро стоит проблема терминологии, используемой в налоговом законодательстве, и заимствования отдельных понятий из других видов законодательства и отраслей права.

Получаемое безвозмездно имущество не должно учитываться по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Для целей налогообложения прибыль увеличивается на стоимость безвозмездно полученных средств расчетно, без отражения на счетах бухгалтерского учета.

В настоящее время позиция по безвозмездно полученному организацией от других предприятий имуществу для увеличения финансового результата **в целях налогообложения** прямо оговорена в п. 4.11 Справки о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 «Расчета налога от фактической прибыли» (Прило-

жение № 6 к Инструкции Министерства по налогам и сборам РФ от 15 июля 2000 г. № 62).

В целях бухгалтерского учета правильным будет отражение безвозмездно полученных НМА так, как это указано в Инструкции по применению плана счетов. Но бухгалтеру следует обратить особое внимание на то, что в дальнейшем при расчете налога на прибыль для предотвращения двойного налогообложения будет необходимо исключать из состава прочих доходов части стоимости безвозмездно полученных НМА, списанных пропорционально амортизации.

Согласно подпункту «в» второго пункта статьи третьей Закона «О налоге на добавленную стоимость», обороты по передаче безвозмездно или с частичной оплатой товаров (работ, услуг) другим предприятиям или физическим лицам являются объектом обложения НДС.

Согласно пункту 9 Инструкции Госналогслужбы РФ от 11 октября 1995 г. № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость», при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) плательщиком НДС является сторона, их передающая. При этом сумма НДС, уплаченная передающей стороной, в бухгалтерском учете принимающей стороны не отражается и в зачет не принимается, то есть при безвозмездном получении нематериальных активов НДС по полученным НМА к возврату из бюджета не предъявляется и подлежит учету в составе цены актива.

5. УЧЕТ НАЧИСЛЕНИЯ АМОТИЗАЦИИ НМА

Правовой аспект начисления амортизации

О порядке начисления и учете амортизации нематериальных активов упоминают Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (п. 56), Положение о составе затрат (подпункт «ц» п. 2) и Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

В п. 56 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации сказано: «Стоимость объектов нематериальных активов погашается путем начисления амортизации в течение установленного срока их полезного использования. По объектам, по которым производится погашение стоимости, амортизационные отчисления определяются одним из следующих способов:

- линейный способ, исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока их полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации) (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.03.2000 N 31н)».

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета, по нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

Коммерческие организации вправе самостоятельно определять порядок расчета сумм амортизации для каждого вида нематериальных активов.

Начисление амортизации нематериальных активов производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

До 1995 года в нормативных документах, регламентирующих вопросы методологии бухгалтерского учета, практически отсутствовало разделение нематериальных активов на амортизируемые и не амортизируемые. Следует отметить, что и в западном учете вопросы о перечне амортизируемых объектов нематериального характера, о сроках погашения их стоимости продолжают оставаться дискуссионными.

У многих экономистов не вызывает сомнения тот факт, что не все нематериальные активы теряют свою стоимость в процессе использования, т. е. амортизируются. В качестве примеров приводились товарные знаки, бессрочные права пользования чем-либо и т. п. И если предприятие решало, что в составе его нематериальных активов есть такие, стоимость которых с течением времени не уменьшается, то при принятии своей учетной политики оно могло дать перечень такого рода нематериальных активов.

Если же предприятию представлялось целесообразным амортизировать все имевшиеся на балансе нематериальные активы, то оно вправе было начислять по ним амортизацию исходя из содержания подпункта «ш» п. 2 Положения о составе затрат в редакции 1992 года.

Начиная с 1995 года в основополагающих нормативных актах по бухгалтерскому учету прямо говорится о погашающих и не погашающих с течением времени свою стоимость нематериальных объектах (см. п. 56 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации; Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета; пояснения к счету 05 «Амортизация нематериальных активов»).

Кто решает вопрос о перечне неамортизируемых нематериальных активов? Регламентируется ли этот вопрос или относится к компетенции организации?

В п. 4.6.4 Инструкции о порядке заполнения типовых форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденной приказом Минфина РФ от 19 октября 1995 г. № 115, был приведен перечень неамортизируемых нематериальных активов. Он включал в себя организационные расходы, товарные знаки и знаки обслуживания. Это же положение содержалось в п. 4.23.1 Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности (утвержденной приказом Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. № 97).

Положение о составе затрат в качестве единственного критерия для амортизируемости нематериальных активов предусматривает их использование в процессе осуществления **уставной деятельности** предприятия. Если следовать логике этого документа, не подлежат амортизации объекты, не участвующие в уставной деятельности организации. В этом смысле и товарные знаки, и организационные расходы необходимы для осуществления уставной деятельности. Можно возразить, что Положение о составе затрат — только налоговый документ. Это не так. Это нормативный акт, регулирующий как налоговые, так и бухгалтерские аспекты себестоимости. На Положение о составе затрат имеется ссылка в п. 3.2. Инструкции о порядке заполнения форм годового отчета (пояснения по заполнению формы № 2 бухгалтерской отчетности), с одной стороны; с другой стороны, на него ссылается п.

2.3 Инструкции от 16 июля 2000 года «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций».

С прекращением действия Инструкции о порядке заполнения типовых форм годовой бухгалтерской отчетности (утвержденной приказом Минфина РФ от 19 октября 1995 г. № 115) и Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности (утвержденной приказом Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. № 97) стало очевидно, что предприятие вправе само решать вопрос разделения нематериальных активов на амортизируемые и неамортизируемые, используя основные экономические критерии.

Как подойти к установлению срока полезного использования амортизируемых нематериальных активов и норм их амортизации?

Возможны несколько вариантов.

В первом варианте срок полезного использования совпадает со сроком действия того или иного вида нематериальных активов (лицензии, права пользования, патенты и т. п.), который предусмотрен соответствующим договором. В этом случае абсолютная величина амортизационных отчислений, начисленных за счет текущих издержек производства или обращения за год, равна отношению первоначальной стоимости к сроку полезного использования данного вида нематериальных активов, предусмотренному договором.

Второй вариант — предприятие самостоятельно устанавливает срок полезного использования нематериальных активов (права пользования программными продуктами, ноу-хау и т. п.). Основным фактором, влияющим в данном случае на обоснование нормы ежегодных амортизационных отчислений, должен быть срок, в течение которого ожидается, что данный объект будет приносить доход предприятию. Точно установить длительность такого периода практически невозможно. Поэтому на решение по данному вопросу может повлиять и величина первоначальной стоимости объекта нематериальных активов, и поведение себестоимости конкретного предприятия. Еще раз обращаем внимание на то, что амортизационный период нематериальных активов не может быть менее года по определению.

В практике работы предприятий встречаются случаи, когда контролирующие органы требуют документально подтвержденного мнения независимых или третьих организаций по поводу сроков полезного использования нематериальных объектов. Считаем неправильной такую точку зрения, так как в нормативных актах право установления срока полезного использования предоставлено самим организациям. Срок полезного использования нематериальных активов должен утверждаться распоряжением или приказом руководителя организации.

В третьем варианте практически не представляется возможным установить срок полезного использования. В этом случае действующее законодательство предусматривает двадцать лет, т. е. норма амортизационных отчислений — 5% в год.

И четвертый вариант — предприятие принимает решение о начислении амортизации НМА пропорционально объему реализованных товаров, работ и услуг. Такой вариант рациональнее всего использовать для амортизации всевозможных сертификатов, относящихся к определенным партиям товаров.

6. ОТРАЖЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ НМА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Линейный метод начисления амортизации НМА

В период с 1992 по 1994 гг. нормативными актами по бухгалтерскому учету был предусмотрен один вариант отражения в учете амортизации (до 1995 года — износа) по нематериальным активам: линейным методом с использованием счета 05 «Амортизация нематериальных активов». (Необходимо отметить, что в соответствии с изменениями к Плану счетов бухгалтерского учета (см. приказ Минфина РФ от 28 декабря 1994 № 173) счет 05, называвшийся ранее «Износ нематериальных активов», начиная с 1995 года получил название «Амортизация нематериальных активов», которое используется и в настоящее время.)

Начисление амортизации нематериальных активов может отражаться в бухгалтерском учете по дебету счетов учета затрат на производство или издержек обращения (20, 23, 25, 26, 44 и других) и кредиту счета 05.

Аналитический учет по счету 05 должен вестись по видам и отдельным объектам нематериальных активов.

Необходимо отметить, что до 1995 года, в соответствии с действующим законодательством, существовал только один вид нематериальных активов, стоимость которого погашалась путем прямого уменьшения первоначальной стоимости без использования счета 05 (см. письмо Минфина РФ от 23 декабря 1992 г. № 117 «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий»).

Положительная разница между покупной стоимостью имущества предприятия и его оценочной стоимостью, подлежащая учету на счете 04 «Нематериальные активы», должна списываться в себестоимость с кредита счета 04 непосредственно. Приобретенная деловая репутация организации должна быть скорректирована в течение двадцати лет (амортизационные отчисления по положительной деловой репутации организации отражаются в бухгалтерском учете путем уменьшения ее первоначальной стоимости; отрицательная деловая репутация организации равномерно списывается на финансовые результаты организации как операционные доходы).

Начиная с 1995 года такой порядок отражения в учете погашения стоимости по нематериальным активам можно применять и по отношению к другим их видам.

Таким образом, в настоящее время предприятие вправе самостоятельно выбирать порядок отражения в учете процесса погашения стоимости принадлежащих ему нематериальных активов с использованием счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (дебет счетов 20, 23, 25, 26, кредит счета 05) или без использования этого счета (дебет счетов 20, 23, 25, 26, кредит счета 04) (см. пояснения к счету 04 «Нематериальные активы» Инструкции по применению Плана счетов). Способ начисления амортизации каждого вида нематериальных активов должен быть оговорен в приказе об учетной политике предприятия и не может различаться для различных внутри каждой группы нематериальных активов.

Второй вариант целесообразно использовать для отражения погашения стоимости неотчуждаемых нематериальных активов, например лицензий на осуществление видов деятельности.

тивы» в зависимости от способа погашения стоимости данного вида НМА, определенного в Приказе об учетной политике предприятия.

Начисление амортизации НМА пропорционально объему продукции

В деятельности экономических субъектов встречаются ситуации, когда, с одной стороны, невозможно определить срок полезного использования нематериального актива, а с другой стороны, достоверно известно, что данный НМА относится к определенному объему выпуска продукции или реализации товара (чаще всего это относится к сертификатам и разрешениям на партию товара). В такой ситуации рационально использовать метод начисления амортизации НМА пропорционально объему продукции (товара).

Сумму амортизации, подлежащую списанию, можно определить несколькими путями.

Рассмотрим такой пример.

Предприятие приобрело партию медикаментов общей стоимостью 500 тысяч рублей. Партия содержит десять тысяч упаковок по цене 50 рублей за упаковку. Стоимость сертификата на данную партию составляет 1 тысячу рублей. Была реализована часть партии (5 000 упаковок) покупной стоимостью 250 000 рублей

Расчет амортизации НМА на единицу продукции:

$$\begin{matrix} \text{Стоимость} & & \text{количество} \\ \text{сертификата} & : & \text{упаковок в партии} & = & 0,1 \text{ руб/шт} \\ \text{(1 000 рублей)} & & \text{(10 000 штук)} & & \end{matrix}$$

При реализации части партии (5000 упаковок) сумма амортизации, подлежащей списанию, составит

$$5\ 000 \text{ упаковок} * 0,1 \text{ руб/шт} = 500 \text{ рублей}$$

Сумму амортизации, подлежащую списанию, удобно рассчитывать таким путем, если товар в партии однородный и имеет одинаковую цену за единицу.

На практике же часто случается, что сертифицированная партия включает в себя значительную номенклатуру наименований, и сумма амортизации НМА в расчете на единицу товара не может быть использована для списания. В такой ситуации можно рассчитать **сумму амортизации НМА на рубль покупной стоимости (себестоимости) продукции:**

$$\begin{matrix} \text{Стоимость} & & \text{Стоимость} & & \\ \text{сертификата} & : & \text{партии} & = & 0,002 \text{ руб.} \\ \text{(1 000 рублей)} & & \text{(500 000)} & \text{амортизации / руб.} \\ & & \text{руб)} & \text{стоимости} \end{matrix}$$

При реализации части партии на сумму 250 000 рублей сумма амортизации, подлежащей списанию, составит

$$250\ 000 \text{ рублей} * 0,002 \text{ руб. амортизации / руб. стоимости} = 500 \text{ рублей}$$

В любом случае можно использовать третий способ расчета, когда доля стоимости НМА, подлежащая списанию, принимается равной доле реализованной покупной стоимости (себестоимости) продукции:

$$\begin{matrix} \text{Стоимость} & & \text{Стоимость} & & \\ \text{реализованного товара} & : & \text{партии (500 000)} & = & 50\% \\ \text{(250 000 рублей)} & & \text{руб)} & & \end{matrix}$$

$$\begin{matrix} \text{Стоимость сертификата} & * & \text{Доля реализации} & & \\ \text{(1 000 рублей)} & & \text{(50\%)} & = & 500 \text{ руб.} \end{matrix}$$

Рассчитанная любым из описанных способов сумма амортизации относится в дебет счета 44 «Расходы на продажу» и кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов» либо счета 04 «Нематериальные ак-

7. УЧЕТ ВЫБИТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы выбывают с предприятия:

- в результате реализации (экономический смысл реализации — продажа, юридический — потеря определенных прав);
- вследствие списания по причинам нецелесообразности дальнейшего использования;
- как финансовые вложения в уставные капиталы других организаций;
- в результате передачи безвозмездно;
- в качестве вклада в совместную деятельность (простое товарищество).

Для обобщения информации о перечисленных процессах, а также для выявления финансовых результатов от реализации и прочего выбытия нематериальных активов в старом Плане счетов был предназначен операционно-результатный счет 48 «Реализация прочих активов». После утверждения приказом МФ РФ от 31 октября 2000 года №94н нового Плана счетов и Инструкции по его использованию в этих целях применяется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

По дебету счета 91 отражаются первоначальная (балансовая) стоимость нематериальных активов в корреспонденции с кредитом счета 04 «Нематериальные активы», а также возможные расходы, понесенные предприятием в связи с тем или иным процессом выбытия, в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т. п.

По дебету счета 91 в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость», отражаются также суммы налога на добавленную стоимость, входящие в выручку от реализации нематериальных активов.

По дебету счета 91 в корреспонденции с кредитом счета 05 «Амортизация нематериальных активов» отражается начисленная к моменту выбытия амортизация. По кредиту счета 91 в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов, счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», иных возможных счетов отражаются также различные виды доходов (выручки) от выбытия нематериальных активов.

Счет 91 не является балансовым счетом. В конце отчетного периода он закрывается. В результате сопоставления дебетового и кредитового оборотов по этому счету выявляется финансовый результат.

Выявленный на счете 91 «Прочие доходы и расходы» финансовый результат от всех операций по выбытию нематериальных активов, за исключением безвозмездной передачи, переносится на счет учета финансовых результатов — счет 99 «Прибыли и убытки». Кредитовый (прибыль) остаток переносится со счета 91 в кредит счета 99, дебетовое (убыток) сальдо списывается с кредита счета 91 в дебет счета 99; особо следует заметить, что отрицательный финансовый результат от реализации и безвозмездной передачи в целях налогообложения не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Отражение в учете операций по передаче НМА в качестве вклада в уставный капитал дочерних или зависимых предприятий производится в следующем порядке.

По дебету счета 58 «Финансовые вложения» (в зависимости от срока действия договора) показывается стоимость передаваемых нематериальных активов в оценке, предусмотренной в договоре, в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 91 в корреспонденции с кредитом счета 04 «Нематериальные активы» отражается их первоначальная (балансовая) стоимость. Одновременно с дебета счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в кредит счета 91 списывается начисленная сумма амортизации.

Остаточная стоимость нематериальных активов, передаваемых на отдельный баланс в целях осуществления совместной деятельности или в качестве вклада в уставный капитал, может не совпадать с оценкой нематериальных активов, предусмотренной в учредительном договоре или в договоре о совместной деятельности. В этом случае на счете 91 возникает сальдо (по дебету или по кредиту) в зависимости от характера разницы.

При вкладах в уставный капитал счет 91 закрывается на финансовые результаты и подлежит обложению налогом на прибыль в составе прочих доходов и расходов.

Екатерина Алексеева