

## 2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

### 2.1. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ: ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПОСТУПЛЕНИЯ

Герасимова Л.Н., д.э.н., профессор, доцент

*ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»*

В статье рассматриваются вопросы бухгалтерского учета нематериальных активов при поступлении их в организацию. Рассмотрены такие пути поступления как приобретение за плату; создание собственными силами; внесение в счет вклада в уставный капитал; получение на безвозмездной основе; приобретение по договору мены, приватизация. Охарактеризованы особенности каждого из них.

Для каждого варианта приведена корреспонденция счетов бухгалтерского учета, а также рассмотрен ряд примеров, позволяющих достоверно отразить хозяйственные операции по учету нематериальных активов.

#### ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время нематериальные активы составляют незначительную долю в валюте балансов российских предприятий. Но результатом их полезного использования является получение долговременного дохода. Поэтому наблюдается тенденция к росту значимости нематериальных активов, а в некоторых областях они становятся определяющими (интернет-торговля, IP-технологии).

Нематериальные активы – одна из самых трудноопределимых учетных категорий. Если понимание того, что такое товары, материалы, основные средства можно считать достигнутым, то с нематериальными активами все обстоит гораздо сложнее. С чем это связано?

Нематериальные активы представляют собой неосязаемые ценности в виде прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненных к ним средств индивидуализации и относятся к долгосрочному имуществу.

Затраты на приобретение или создание нематериальных активов относятся к особому типу капитальных затрат. Такие расходы капитализируются в их стоимости, которая впоследствии амортизируется в течение срока полезного использования, определяемого организацией в установленном порядке.

Поступление нематериальных активов в организацию происходит в следующих случаях:

- приобретение за плату;
- создание собственными силами;
- внесение в счет вклада в уставный капитал;
- получение на безвозмездной основе;
- приобретение по договору мены;
- при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество.

Необходимо обратить внимание, что независимо от пути поступления все фактические затраты организации, связанные с приобретением нематериальных активов, всегда калькулируются только на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Собственно говоря, этот счет и предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов. К нему открывается специальный субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов», по дебету которого отражают сумму фактических затрат на приобретение нематериального актива, включаемых в его фактическую (первоначальную) стоимость. На практике часто встречаются ошибки, обусловленные тем, что зачисление поступивших нематериальных активов производится на другие счета (например, 91 «Прочие доходы и расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»). Подобного рода ошибки при обнаружении необходимо сразу же исправлять сторнировочными записями.

После того как первоначальная стоимость актива сформирована, сумма фактических затрат списывается со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 04 «Нематериальные активы», на котором ведется синтетический учет нематериальных активов с использованием счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Отметим, что первоначальная стоимость определяется на дату принятия нематериальных активов к бухгалтерскому учету (отражение на счете 04). После указанной даты все затраты, принятые организацией в связи с поступлением нематериальных активов, в первоначальной стоимости нематериальных активов не капитализируются.

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо единовременное выполнение комплекса условий, указанных в п. 3 ПБУ 14/2007. Невыполнение хотя бы одного из них становится препятствием для включения учетного объекта в состав нематериальных активов.

Одно из условий – надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива, права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации. К ним относятся патенты, свидетельства на право пользования тем или иным объектом, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и др.

Основным документом в аналитическом учете нематериальных активов является карточка учета нематериальных активов (ф. №НМА-1). Она применяется для учета всех видов нематериальных активов, поступивших для использования в организации.

Карточка открывается в бухгалтерии на каждый объект и заполняется в одном экземпляре на основании документов на оприходование, перемещение нематериальных активов. В карточке ежемесячно указывается сумма начисленной амортизации. В разделе «Краткая характеристика объекта нематериальных активов» записываются только основные показатели объекта.

В налоговом учете может применяться регистр для учета амортизации нематериальных активов. В случае, если отсутствуют объекты нематериальных активов, по которым есть различия по составу объектов и порядку начисления амортизации, то целесообразно использовать одну разработочную таблицу (ведомость) для целей бухгалтерского и налогового учета.

Рассмотрим основные пути поступления нематериальных активов в организацию и их особенности.

#### ПРИОБРЕТЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ЗА ПЛАТУ

Особенностью поступления нематериальных активов в организацию за плату является то, что в первоначальную стоимость включают все расходы организации на эту покупку. В данном случае бухгалтеру важно определить, какие из этих расходов целесообразно учитывать в первоначальной стоимости.

Перечни расходов, включаемых и не включаемых в фактическую (первоначальную) стоимость нематериальных активов, установлены пп. 8, 9 и 10 ПБУ 14/2007.

Перечни включаемых в фактическую (первоначальную) стоимость нематериальных активов расходов являются открытыми. Главное, чтобы расходы были непосредственно связаны с приобретением или созданием нематериального актива или с обеспечением условий, в которых они могут использоваться в запланированных целях.

Исключение возмещаемых налогов из стоимости приобретения или создания активов является устоя-

чивой нормой российского законодательства. Аналогичная норма содержится во всех положениях по учету активов.

При покупке нематериальных активов основанием для записей на счетах служат первичные документы, полученные от поставщика: договор, накладная, счет-фактура.

На счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов», отражается стоимость нематериальных активов, приобретенных организациями за плату, согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов.

Также на этом счете отражаются расходы на доведение объекта до состояния, пригодного для эксплуатации.

После принятия на учет приобретенных нематериальных активов сформированная первоначальная стоимость списывается со счета 08 на счет 04 «Нематериальные активы».

Корреспонденция счетов по приобретению нематериальных активов за плату представлена в табл. 1.

Таблица 1

#### КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ УЧЕТА ПРИБРОТЕННЫХ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретенных нематериальных активов	08-5	60 (76)
2	Учтен налог на добавленную стоимость (НДС) по приобретенным нематериальным активам	19-2	60 (76)
3	Отражены затраты по доведению нематериальных активов до состояния, пригодного к использованию:	08-5	10, 70, 69 ...
4	Оплачены полученные нематериальные активы	60 (76)	51
5	Оприходованы объекты нематериальных активов	04	08-5
6	Принят к вычету НДС	68	19-2

В данной ситуации существует несколько способов учета НДС перечисленных ниже.

#### Способ 1

Нематериальный актив предполагается использовать для производства продукции, облагаемой НДС.

В этом случае НДС по приобретенным или созданным нематериальным активам учитывается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам» в корреспонденции со счетами расчетов с поставщиками и подрядчиками и прочими дебиторами и кредиторами. Суммы НДС подлежат вычету у организации при условии принятия их к учету на баланс, оплаты и наличия счета-фактуры с выделенной отдельной строкой суммы налога, независимо от принятой им в целях налогообложения учетной политики (ст. 171 Налогового кодекса РФ (НК РФ)).

После принятия на учет нематериальных активов суммы НДС списываются в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

#### Пример 1

ОАО «Спектр» по договору купли-продажи приобрело исключительные права на полезную модель за 118 000 руб., в том числе НДС – 18 000 руб.

Организация произвела дополнительные расходы, непосредственно связанные с приобретением программного продукта в виде консультационных услуг на сумму 11 800 руб., в том числе НДС – 1 800 руб.

Денежные средства перечислены с расчетного счета организации после фактического получения всех необходимых документов.

Требуется: отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета ОАО «Спектр» по поступлению нематериального актива.

Решение: заполним журнал хозяйственных операций (табл. 2).

Таблица 2

#### ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ОАО «СПЕКТР»

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена стоимость приобретенных исключительных прав на полезную модель по договорной цене без учета НДС (118 000 - 18 000)	08.5	60	100 000
2	Отражен НДС по поступившему нематериальному активу	19.2	60	18 000
3	Отражены консультационные услуги, связанные с приобретением объекта НМА	08.5	76	10 000
4	Учтен НДС по услугам	19.2	76	1 800
5	Оприходованы исключительные права на полезную модель	04	08.5	110 000
6	Сумма НДС по оприходованному и оплаченному нематериальному активу отнесена на расчеты с бюджетом	68	19.2	19 800
7	Оплачено продавцу за приобретенные исключительные права на полезную модель	60	51	118 000
8	Оплачены консультационные услуги	76	51	11 800

#### Способ 2

Нематериальный актив предполагается использовать для производства продукции, не облагаемой НДС.

В этом случае входной НДС организация не имеет право принять к вычету из бюджета.

Поэтому в учете сумму входного НДС включают в фактическую (первоначальную) стоимость нематериального актива.

#### Способ 3

Нематериальный актив предполагается использовать совместно для производства продукции, облагаемой НДС, и продукции, не облагаемой этим налогом.

В этом случае сумма входного НДС должна быть разделена на две части согласно объему производимой продукции. Часть по продукции, облагаемой НДС, подлежит вычету из бюджета, другая часть по продукции, не облагаемой НДС, из бюджета не возмещается и включается в фактическую (первоначальную) стоимость нематериального актива.

Эти суммы рассчитывают по итогам налогового периода, например, по итогам 1-го квартала до 20 апреля текущего года.

Также необходимо обратить внимание на то, что в бухгалтерском и налоговом учете первоначальная стоимость купленного нематериального актива может отличаться. Допустим, организация оплачивает патентную пошлину, например, за государственную ре-

гистрацию договора об отчуждении исключительного права на нематериальный актив.

В бухгалтерском учете сумма пошлины включается в фактическую (первоначальную) стоимость:

Д-т 08-5 К-т 76, субсчет «Расчеты по патентной пошлине» – начислена пошлина за государственную регистрацию договора об отчуждении исключительного права на нематериальный актив.

Что касается налогового учета, то здесь могут наблюдаться две ситуации:

- расход по оплате патентной пошлины признается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ) – патентные пошлины рассматриваются в категории сбора (п. 2 ст. 8 НК РФ). Организация составляет налоговый регистр-расчет формирования первоначальной стоимости нематериальных активов и делает запись в регистре прочих расходов, связанных с производством и реализацией;
- сумма пошлины включается в фактическую (первоначальную) стоимость – согласно п. 3 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

А также стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в т.ч. материальных расходов, расходов на оплату труда, услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ. Таким образом, расходы на приобретение первоначального патента на изобретение, полезную модель, промышленный образец формируют стоимость нематериального актива (письмо Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 6 февраля 2006 г. №03-03-04/1/88).

Организация имеет право выбрать любой из этих вариантов. В случае, если патентная пошлина при налогообложении прибыли учитывается в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ) в момент постановки на учет нематериального актива указанный расход признается только для целей налогового учета.

В бухгалтерском учете этот расход будет признаваться текущим по мере начисления амортизации, т.е. с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию.

Таким образом, возникает налогооблагаемая временная разница, которая приведет к образованию отложенного налогового обязательства (ОНО).

Также, если организации используют нематериальный актив для производства продукции, не облагаемой НДС, то в налоговом учете суммы входного НДС включаются в фактическую (первоначальную) стоимость объекта нематериального актива (п. 3 ст. 257 и пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ). В этой ситуации организации целесообразно составить налоговый регистр формирования первоначальной стоимости нематериального актива, отразить расходы по оплате патентной пошлины (если они есть) в регистре прочих расходов, связанных с производством и реализацией, и начислить ОНО по патентной пошлине.

## СОЗДАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОБСТВЕННЫМИ СИЛАМИ

Нематериальные активы считаются созданными в случаях:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации-работодателю;
- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;
- свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации

Созданные в организации нематериальные активы могут являться служебными произведениями в соответствии со ст. 14 Федерального закона «Об авторском праве». Специфика этих произведений состоит в том, что исключительное право на их использование принадлежит лицу, с которым автор состоит в трудовых отношениях, то есть его работодателю. Служебным считается произведение, когда имеется служебное задание на его создание.

Трудовой договор (контракт) с работником, творческий труд которого эксплуатируется должен содержать положения, предусматривающие подобные задания. Работник имеет право выплаты трудового вознаграждения за создание служебного произведения помимо обычной заработной платы.

К созданным собственными силами организации нематериальным активам относятся, как правило, научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки, создание опытных образцов продукции и т.д.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма всех фактических расходов на их создание или изготовление (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов, кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Таблица 3

### КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ УЧЕТА ПО СОЗДАНИЮ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ СОБСТВЕННЫМИ СИЛАМИ

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость потребленных материалов	08-5	10
2	Отражены расходы по заработной плате	08-5	70
3	Отчисления на социальные нужды	08-5	69
4	Оплата подрядчикам за выполненные работы, услуги по созданию нематериальных активов	08-5	60
5	Оплата сторонним организациям за выполненные работы, услуги по созданию нематериальных активов	08-5	76
6	Расходы вспомогательных производств по созданию нематериальных активов	08-5	23
7	Начисление НДС по суммам фактических затрат, связанных с созданием нематериальных активов	08-5	68
8	Переданы объекты в эксплуатацию	04	08-5

Расходы по созданию нематериальных активов на предприятии, так же как и расходы по их приобретению,

относятся к долгосрочным инвестициям. Их постановка на учет производится через применение счета вложений во внеоборотные активы – 08. При создании нематериальных активов на этом счете отражаются:

- материалы;
- заработная плата разработчиков;
- отчисления с заработной платы в виде страховых взносов;
- накладные расходы, относящиеся к работам по разработке.

После ввода объекта в эксплуатацию его стоимость списывается со счета 08 в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

Корреспонденция счетов по созданию нематериальных активов собственными силами представлена в табл. 3.

### Пример 2

Сотрудники ОАО «Спектр» в соответствии с поручением им заданием разработали компьютерную программу. Согласно заключенным контрактам, все объекты интеллектуальной собственности, созданные ими, принадлежат работодателю.

Расходы ОАО «Спектр», связанные с созданием нематериального актива, составили:

- заработная плата сотрудников, разрабатывающих компьютерную программу, – 25 000 руб.;
- страховые взносы на величину оплаты труда сотрудников, создававших нематериальный актив, – 8 500 руб.;
- расходные материалы – 5 600 руб.;
- услуги сторонних организаций по доработке программы для ЭВМ – 5 900 руб. (в том числе НДС – 900 руб.).

Требуется: отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета ОАО «Спектр» по созданному нематериальному активу.

Решение: заполним журнал хозяйственных операций (табл. 4).

Таблица 4

### ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ОАО «СПЕКТР»

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Начислена заработная плата сотрудникам, разработавшим компьютерную программу	08.5	70	25 000
2	Начислены страховые взносы на фонд оплаты труда	08.5	69	8 500
3	Отражена стоимость израсходованных материалов	08.5	10	5 600
4	Отражены услуги сторонней организации по доработке программы для ЭВМ, без учета НДС (5900 – 900)	08.5	60	5 000
5	Отражен НДС по услугам по доработке компьютерной программы	19.2	60	900
6	Принята к учету компьютерная программа по первоначальной стоимости (25 000 + 8 500 + 5 600 + 5 000)	04	08.5	44 100
7	Принят к вычету НДС, уплаченный за услуги по доработке компьютерной программы	68	19.2	900
8	Оплачены услуги сторонней организации по доработке компьютерной программы	60	51	5 900

## ВНЕСЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В СЧЕТ ВКЛАДА В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ

В соответствии с действующим законодательством объект нематериальных активов может быть внесен в качестве вклада в уставный капитал организации. При этом фактическое поступление вклада учредителя в виде внеоборотных активов отражается в бухгалтерском учете по дебету счета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал в оценке, согласованной с учредителями. Задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал отражают записями по кредиту счета 80 «Уставный капитал».

Здесь необходимо обратить внимание, что в связи с передачей нематериального актива в счет вклада в уставный капитал передается не интеллектуальная собственность (результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации), а исключительные права на нее (интеллектуальные права), которые являются имущественными правами.

В этой связи на балансе учреждаемой организации должен возникнуть объект «Интеллектуальные права» в оценке, согласованной учредителями. Но стоит также обратить внимание, что когда речь идет об отчуждении исключительных прав, то на балансе правообладателя все же возникает объект интеллектуальной собственности (результат интеллектуальной деятельности). При этом операция передачи нематериального актива в счет вклада в уставный капитал для организации-учредителя приведет к списанию объекта с бухгалтерского учета. Вместо него в составе финансовых вложений возникнет объект «Вклад в уставный капитал».

Основанием передачи являются учредительные документы, а также акт приемки-передачи нематериальных активов.

Кроме того, при передаче нематериальных активов в уставный капитал другой организации необходимы документы:

- перечень передаваемых объектов нематериальных активов;
- копии инвентарных карточек (ф. №ИМА-1) по объектам нематериальных активов, бывшим в эксплуатации;
- документация, подтверждающая существование нематериальных активов;
- счет-фактура с выделенной суммой НДС;
- акт независимого оценщика об оценке нематериальных активов (при необходимости);
- счета и счета-фактуры, подтверждающие дополнительные расходы, связанные с получением нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал.

В налоговом учете в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ нематериальные активы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, принимаются к учету по их остаточной стоимости. Остаточная стоимость определяется по данным налогового учета передающей стороны на дату перехода права собственности на объект нематериальных активов с учетом дополнительных расходов, понесенных передающей стороной (при условии, что эти расходы определены в качестве вклада в уставный капитал). Если принимающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого нематериального актива, она признается равной нулю.

В связи с этим первоначальная стоимость нематериального актива в налоговом учете может отличаться

от первоначальной стоимости этого объекта, сформированной в бухгалтерском учете.

Средства учредителей, вносимые в уставный капитал в порядке, установленном действующим законодательством, освобождены от НДС. Данное положение не действует в случае, когда поступившие нематериальные активы используются в организации для производства продукции (работ, услуг), освобожденных от уплаты НДС.

Передающая сторона обязана восстановить в бюджет сумму НДС, предъявленную ранее к вычету. Принимающая сторона имеет право принять этот налог к вычету после постановки объекта нематериального актива на учет при условии, что полученный объект используется в деятельности, облагаемой НДС (п. 11 ст. 171, п. 8 ст. 172 НК РФ).

В этом случае счет-фактура не требуется. Сумму восстановленного НДС необходимо указать в документах, которыми оформляется передача нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал.

Согласно пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ денежная оценка имущества, имущественных или неимущественных прав, полученных в качестве вклада в уставный капитал, не признается доходом в целях налогообложения прибыли.

В соответствии со ст. 256 НК РФ нематериальные активы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, признаются амортизируемым имуществом.

Корреспонденция счетов представлена в табл. 5.

Таблица 5

**КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ УЧЕТА ПРИ ВНЕСЕНИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В СЧЕТ ВКЛАДА В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ**

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность учредителя (участника) по вкладам в уставный капитал	75-1	80
2	Внесены нематериальные активы в счет вклада в уставный капитал	08-5	75-1
3	Приняты к учету нематериальные активы	04	08-5
I. В учредительном договоре участники указывают размер взноса, который складывается из согласованной цены нематериального актива и восстановленного по нему НДС (т.е. НДС принимается в оплату взноса в уставный капитал)			
4	Отражена сумма НДС, восстановленного учредителем (участником)	19-2	75-1
5	Принят к вычету НДС, восстановленный учредителем (участником)	68	19-2
II. В учредительном договоре участники указывают размер взноса, который определяется денежной оценкой вносимого нематериального актива без восстановленного по нему НДС. В этом случае восстановленный НДС относится на добавочный капитал (письмо Минфина РФ от 19 декабря 2006 г. №07-05-06/302)			
6	Отражена сумма НДС, восстановленного учредителем (участником)	19-2	83 «НДС, восстановленный учредителем»
7	Принят к вычету НДС, восстановленный учредителем (участником)	68	19-2

**Пример 3**

ОАО «Спектр» получило в качестве вклада в уставный капитал от юридического лица объект нематериального актива. В соответствии с учредительными до-

кументами, вклад юридического лица в уставный капитал организации оценен в размере 50 000 руб.

В связи с подготовкой программного продукта к дальнейшему использованию организация дополнительно имела расходы на:

- оплату труда сотрудников организации, которые принимали участие в этой работе, – 4 000 руб.;
- страховые взносы на величину оплаты труда сотрудников – 1 360 руб.;
- материальные затраты – 800 руб.

Требуется: отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета ОАО «Спектр» по поступлению нематериального актива в качестве вклада в уставный капитал.

Решение: заполним журнал хозяйственных операций (табл. 6).

Таблица 6

**ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ОАО «СПЕКТР»**

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена стоимость программного продукта, указанного в учредительном договоре	08.5	75.1	50 000
2	Начислена заработная плата сотрудникам, производившим подготовку программного продукта к дальнейшему использованию	08.5	70	4 000
3	Начислены страховые взносы на фонд оплаты труда	08.5	69	1 360
4	Отражена стоимость израсходованных материалов	08.5	10	800
5	Принят к учету оприходованный программный продукт (50 000 + 4 000 + 1 360 + 800)	04	08.5	56 160

**ПОЛУЧЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ НА БЕЗВОЗМЕЗДНОЙ ОСНОВЕ**

Особенностью учета нематериальных активов, полученных организацией безвозмездно, является формирование их первоначальной оценки по рыночной стоимости на дату принятия к учету в составе вложений во внеоборотные активы.

Кроме того в фактическую (первоначальную) стоимость нематериальных активов, полученных по договору дарения, могут включаться также расходы, поименованные в пп. 8 и 9 ПБУ 14/2007, если такие расходы необходимы для создания условий, в которых актив может использоваться в запланированных целях (п. 15 ПБУ 14/2007).

В налоговом учете нематериальные активы, полученные на безвозмездной основе, отражают:

- по рыночной стоимости, если она выше остаточной стоимости нематериальных активов;
- по остаточной стоимости, если она выше рыночной.

Организации часто стремятся сблизить бухгалтерский и налоговый учет. В этом случае необходимо установить такую рыночную цену нематериального актива, которая соответствовала бы остаточной стоимости.

Напоминаем, что безвозмездно передавать имущество друг другу (сделки дарения) на сумму более 3 000 руб. коммерческим организациям запрещено (ст. 575 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ)).

Поэтому безвозмездно получить нематериальные активы дороже 3000 руб. фирма может только от физических лиц, некоммерческих организаций, а также государственных и муниципальных органов.

Активы, полученные безвозмездно, учитываются в составе прочих доходов, которые подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации.

По мере начисления амортизации в течение срока полезного использования, безвозмездно полученные объекты отражаются как прочие доходы, с использованием счета доходов будущих периодов.

Основанием для записей на счетах служит:

- акт (накладная) приемки-передачи,
- договор дарения;
- перечень передаваемых объектов нематериальных активов;
- копии карточек учета (ф. № НМА-1) по объектам нематериальных активов, бывшим в эксплуатации;
- документация, подтверждающая существование нематериальных активов (патенты, свидетельства и другие охранные документы);
- акт независимого оценщика об оценке нематериальных активов.

Постановка на учет полученных по договору дарения (безвозмездно) нематериальных активов также отражается через применение счета капитальных вложений с последующим списанием с него стоимости объектов на счет нематериальных активов.

В бухгалтерском учете безвозмездно полученные нематериальные активы признаются амортизируемым имуществом. Поэтому начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия нематериального актива к учету, по нему отражается начисление амортизации: Д-т 20, 23... К-т 04 (05) – начислена амортизация нематериальных активов.

Суммы, учтенные на счете 98, списываются на прочие доходы в течение всего срока полезного использования нематериального актива.

По мере начисления амортизации по объекту в учете делают запись: Д-т 98-2 К-т 91-1 – доходы будущих периодов списываются в доходы текущего периода.

Нужно иметь в виду, что в соответствии с действующими правилами не амортизируются нематериальные активы коммерческих организаций с неопределенным сроком полезного использования. В этой связи необходимо разработать способ списания доходов будущих периодов в части полученных безвозмездно нематериальных активов, поскольку принцип списания по мере начисления амортизационных отчислений в данной ситуации не действует. Коммерческая организация самостоятельно выбирает такой способ и закрепляет его в учетной политике.

В данном случае можно воспользоваться несколькими подходами:

- суммы доходов будущих периодов в полном объеме относятся на финансовые результаты в начале фактического использования нематериального актива в деятельности организации;
- постепенное включение сумм, учтенных в качестве доходов будущих периодов, в состав прочих доходов, в течение периода фактического использования актива;
- суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов», подлежат списанию только в суммах амортизационных отчислений в течение всего срока полезного использования соответствующих нематериальных активов.

В налоговом учете рыночная стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов включается в состав внереализационных доходов (п. 8 ст. 250 НК РФ).

При этом рыночная стоимость не может быть ниже остаточной стоимости по данным налогового учета передающей стороны.

Исключение составляют нематериальные активы, полученные безвозмездно в соответствии с международными договорами и законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности и используемые для производственных целей (п.п. 7 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Текущая рыночная стоимость определяется в соответствии с требованиями ст. 40 НК РФ.

Здесь, как и в бухгалтерском учете, необходимо документально подтвердить рыночные цены.

Очень важно правильно определить дату получения внереализационного дохода.

Организации, определяющие доходы и расходы методом начисления, датой получения дохода признают дату подписания сторонами акта приема-передачи нематериального актива (пп. 1 п. 4 ст. 271 НК РФ). Для организаций, определяющих свои доходы и расходы кассовым методом, датой признания внереализационного дохода является дата фактического получения имущества (п. 2 ст. 273 НК РФ).

Полученные безвозмездно нематериальные активы в налоговом учете относятся к амортизируемому имуществу. Организация не несет расходы в связи с безвозмездным получением нематериальных активов. Исключение составляет только расходы на доведение этого объекта до состояния, в котором он пригоден к использованию. Поэтому может возникнуть ситуация, при которой первоначальная стоимость подобного объекта будет равна нулю. Соответственно, амортизировать в этом случае будет просто нечего.

Передающая сторона (даритель) уплачивает НДС с рыночной стоимости подарка.

В связи с этим она должна составить счет-фактуру на рыночную стоимость подаренного объекта. Принимающая сторона, получив счет-фактуру от дарителя, в книге покупок его не регистрирует (п. 11 Правил №914).

Подаренное имущество учитывается по рыночной стоимости. НДС по полученному безвозмездно нематериальному активу нельзя принять к вычету. Сумма этого налога увеличивает первоначальную стоимость актива.

Корреспонденция счетов приведена в табл. 7.

Таблица 7

**КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ УЧЕТА  
НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, ПОСТУПИВШИХ НА  
БЕЗВОЗМЕЗДНОЙ ОСНОВЕ**

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Получен безвозмездно нематериальный актив	08-5	98-2 «Безвозмездные поступления»
2	Учен НДС по нематериальному активу	19	98-2
3	Отражен НДС в стоимости нематериального актива	08-5	19
4	Принят к бухгалтерскому учету нематериальный актив	04	08-5
5	Начислена амортизация	20; 25; 26; 44	05
6	Признание прочих доходов	98-2	91-1

**Пример 4**

В феврале отчетного года согласно акту приемки ОАО «Спектр» получило безвозмездно объект нематериальных активов, рыночная стоимость которого составляет 84 000 руб. Срок полезного использования – пять лет.

Требуется: отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета ОАО «Спектр» по безвозмездному поступлению нематериальных активов.

Решение: заполним журнал хозяйственных операций (табл. 8).

**Таблица 8**

**ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ  
ОАО «СПЕКТР»**

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
<b>Февраль</b>				
1	Отражена сумма рыночной стоимости безвозмездно полученного объекта нематериальных активов	08.5	98.1	84 000
2	Отражена первоначальная стоимость принятого к бухгалтерскому учету объекта нематериальных активов	04	08.5	84 000
<b>Март</b>				
3	Начислена сумма амортизации (ежемесячно)	20; 25; 26; 44	05	1 400
4	Отражена сумма доходов будущих периодов, подлежащая включению в доходы периода	98.2	91.1	1 400

**ПРИБРЕТЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ПО ДОГОВОРУ МЕНЫ, ПРЕДУСМАТРИВАЮЩЕМУ ОПЛАТУ НЕДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ**

Стоимость полученных нематериальных активов по договору мены отражается по дебету счета капитальных вложений в корреспонденции со счетом прочих дебиторов и кредиторов.

По договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. К договору мены применяются правила о купле-продаже, если это не противоречит правилам гл. 31 ГК РФ и существу мены. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен (ст. 567 ГК РФ).

Если из договора мены не вытекает иное, товары, подлежащие обмену, предполагаются равноценными, а расходы на их передачу и принятие осуществляются в каждом случае стороной, несущей соответствующие обязанности.

В случае, когда в соответствии с договором мены обмениваемые товары признаются неравноценными, сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже цены товара, предоставляемого в обмен, должна оплатить разницу в ценах непосредственно до или после исполнения своей обязанности передать товар, если иной порядок оплаты не предусмотрен договором (ст. 568 ГК РФ).

Согласно ст. 570 ГК РФ право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим в качестве покупателей, одновременно после

исполнения обязательств по передаче товара (работ, услуг). Вместе с тем в договоре может быть определен и особый порядок перехода права собственности.

Товарообменные операции состоят из двух частей:

- реализация имущества, передаваемого по договору мены;
- поступление имущества по договору мены.

Поступление нематериальных активов по договору мены и принятие их к учету подтверждается следующими документами:

- договор мены;
- акт о приеме-передаче объектов;
- копии карточек учета (ф. №НМА-1) по нематериальным активам, бывшим в эксплуатации;
- счет-фактура на поступивший нематериальный актив.

Поскольку стороны договора мены свои обязательства выполнили, необходимо произвести взаимозачет требований:

Д-т 60 К-т 62 – отражен зачет взаимных требований исходя из полной величины кредиторской задолженности.

Данная операция в учете отражена на основании акта о зачете взаимных требований. Этот акт составляется по письменному заявлению одной из сторон договора. Одна сторона договора мены передает другой стороне письменное уведомление о взаимозачете с указанием суммы, подлежащей зачету, и основания возникновения взаимной задолженности.

С 1 января 2009 г. при осуществлении товарообменных операций сумма НДС, предъявляемая поставщиком покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, не уплачивается поставщику денежными средствами. Входной НДС принимается к вычету в общеустановленном порядке: Д-т 68 «Расчеты по НДС» К-т 19-2 – предъявлена к вычету сумма входного НДС.

Товарообменные операции контролируются налоговыми органами (ст. 40 НК РФ). Согласно п. 2 этой статьи, налоговые органы вправе проверить правильность применения цен по следующим сделкам:

- между взаимозависимыми лицами;
- товарообмен (бартер);
- экспорт, импорт товаров (работ, услуг);
- при отклонении цены сделки более чем на 20% (в сторону повышения или понижения) от рыночной цены.

Поэтому бухгалтер организации должен проверить, не отклоняется ли выручка от реализации товаров (работ, услуг) от рыночных цен, действующих в регионе, более чем на 20%.

Если такое отклонение обнаружится, для целей исчисления НДС принимается рыночная цена сделки. Как правило, сведения о ценах, действующих в данном регионе, запрашиваются в местном органе статистики.

Проверка заключается в расчете процента отклонений (1):

$$\Delta\% = (B - C_{\text{рын}}) / B * 100\%, \tag{1}$$

где *B* – выручка от продажи по данным бухгалтерского учета;

*C<sub>рын</sub>* – рыночная цена.

Если полученный результат находится в пределах 20%, НДС начисляется исходя из выручки, показанной в бухгалтерском учете.

Если выявлено отклонение более чем на 20% в ту или иную сторону, НДС следует исчислить исходя из рыночной стоимости переданного имущества.

Рассмотрим алгоритм бухгалтерских операций по поступлению нематериальных активов в обмен на другое имущество.

1. Первоначально необходимо списать активы, которые организация передает в обмен на нематериальный актив.

При этом проводки по списанию выбывающего имущества будут различаться в зависимости от того, что передается взамен: продукция, основные средства, материалы (табл. 9).

Таблица 9

## ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Списана себестоимость готовой продукции или товаров	90-2	43 (41)
Списана первоначальная стоимость передаваемого основного средства	01 субсчет «Выбытие основных средств»	01
Списана начисленная ранее сумма амортизации	02	01 субсчет «Выбытие основных средств»
Списана остаточная стоимость основного средства	91-2	01 субсчет «Выбытие основных средств»
Списана балансовая стоимость других активов	91-2	10 (58)

2. Поскольку при совершении товарообменных операций стоимость переданного имущества равна стоимости полученного нематериального актива, то финансовый результат от выбытия отсутствует.

Поэтому выручка от продажи имущества отражается в сумме, равной стоимости приобретаемого нематериального актива, а последняя соответствует стоимости передаваемого имущества (табл. 10).

Таблица 10

## ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Отражена договорная стоимость активов переданных в уплату нематериальных активов	62	90-1 (91-1)
Начислен НДС	90-3 (91-2)	68

3. Далее организация показывает получение нематериального актива (табл. 11).

Таблица 11

## ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Получен нематериальный актив	08-5	60
Отражен НДС, подлежащий уплате контрагенту по товарообменной операции за полученный нематериальный актив	19-2	60

4. При определении величины НДС, которая подлежит зачету, необходимо руководствоваться п. 2 ст. 172 НК РФ, согласно которому, если получатель рассчитывается за приобретенные активы собственным имуществом, то сумма налога определяется исходя из балансовой стоимости передаваемых ценностей.

Таблица 12

## ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Оприходован нематериальный актив	04	08-5
Произведен зачет задолженности	60	62
Зачтен НДС по товарообменной операции	68 субсчет «Расчеты по НДС»	19-2

Таким образом, если у организации есть счет-фактура от правообладателя и акт взаимозачета, который подтверждает совершенную товарообменную сделку, то величину НДС по приобретенному нематериальному активу можно принять к зачету (табл. 12).

## Пример 5

По договору мены ОАО «Спектр» продает готовую продукцию, себестоимость которой составляет 16 000 руб., в обмен на исключительное право на программный продукт (объект нематериальных активов), необходимый для производственного процесса. Обмениваемое имущество признано равноценным, однако его стоимость в договоре не определена. Обычно организация продает такую продукцию за 23 600 руб. (в том числе НДС – 3 600 руб.). Аналогичный программный продукт организацией раньше не приобретался. Передача обмениваемого имущества произведена одновременно.

Требуется: отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета ОАО «Спектр» по поступлению нематериальных активов по договору мены.

Решение: заполним журнал хозяйственных операций (табл. 13).

Таблица 13

ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ  
ОАО «СПЕКТР»

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена продажа продукции по договору мены	62	90.1	23 600
2	Начислен НДС с оборота по продаже продукции	90.3	68	3 600
3	Списана себестоимость проданной продукции	90.2	43	16 000
4	Отражена в составе капитальных вложений стоимость приобретенного нематериального актива по договору мены	08.5	60	20 000
5	Учен НДС по полученному по договору мены объекту нематериального актива	19.2	60	3 600
6	Отражен зачет взаимных обязательств по договору мены	60	62	23 600
7	Принят к учету объект нематериального актива	04	08.5	20 000
8	Отнесена на расчеты с бюджетом сумма НДС по объекту нематериального актива	68	19	3 600

В соответствии с п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 выбытие активов в связи с приобретением (созданием) нематериальных активов не признается расходами организации.



### НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ, ПОЛУЧЕННЫЕ ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЙ

В п. 12 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» введен способ оценки нематериального актива, полученного юридическим лицом при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в ОАО. Фактическая (первоначальная) стоимость в этом случае определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации предприятия в форме преобразования.

Сам порядок оценки в Положении не приводится. Ссылки на конкретные документы, в которых такой порядок описан, также отсутствуют. В этой связи нам представляется, что необходимо воспользоваться нормами Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденных приказом Минфина РФ от 20 мая 2003 г. №44н.

В п. 13 Методических указаний предусмотрено следующее. Во вступительной бухгалтерской отчетности реорганизованной новой организации, которая составляется на дату ее государственной регистрации, стоимость имущества определяется на основании передаточного акта и данных заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованного предприятия.

Получается, что нематериальные активы могут быть отражены в передаточном акте как по остаточной стоимости (первоначальная стоимость за минусом суммы начисленной амортизации), так и по переоцененной стоимости с учетом обесценения.

Допускается включать в первоначальную стоимость нематериального актива, полученного в результате реорганизации в форме преобразования, расходы, которые связаны с его передачей и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях (невозмещаемые налоги, пошлины и др.) (п. 15 ПБУ 14/2007).

### ПРИБРЕТЕНИЕ НЕИСКЛЮЧИТЕЛЬНЫХ ПРАВ НА НЕМАТЕРИАЛЬНЫЙ АКТИВ

Различают исключительное авторское право на объекты интеллектуальной собственности и право на использование объектов интеллектуальной собственности (неисключительное право). Соответственно учет прав будет осуществляться двумя способами:

- исключительное авторское право на объект интеллектуальной собственности принадлежит организации (объект интеллектуальной собственности создан в организации либо приобретены исключительные авторские права на него: по авторскому договору – у физического лица или по договору на передачу научно-технической продукции – у другой организации) – учет осуществляется в общеустановленном порядке (на счете 04 «Нематериальные активы»);
- организация приобретает право пользования объектом интеллектуальной собственности (исключительное право на него остается у фирмы разработчика (правообладателя) – учет осуществляется на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре (п. 39 ПБУ 14/2007).

Периодические платежи за право пользования объектом интеллектуальной собственности организация должна включить в расходы отчетного периода, а фик-

сированный разовый платеж учесть как расходы будущих периодов и списать на затраты в течение срока действия договора.

#### Пример 6

ОАО «Спектр» приобрело у ООО «Луч» на основании лицензионного договора неисключительное право на использование компьютерной программы «1С:Бухгалтерия 7.7», заплатив 15 000 руб. Предоставление за плату прав на результаты интеллектуальной деятельности является предметом деятельности ООО «Луч» (исключительное право на эту программу остается у ООО «Луч» (фирмы разработчика), а ОАО «Спектр» получило право использовать эту программу для автоматизации своей бухгалтерии).

Реализация неисключительных прав на программы для электронных вычислительных машин по лицензионным договорам не облагается НДС (пп. 26 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ).

Срок использования программы договором не ограничен, но ОАО «Спектр» собирается использовать эту программу в течение пяти лет.

Требуется: отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета ОАО «Спектр» по поступлению нематериальных активов и хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета ООО «Луч».

Решение: в данном случае исключительное право на программу принадлежит разработчику, поэтому ОАО «Спектр» учитывает программу на забалансовом счете, допустим, 014 «Нематериальные активы, приобретенные на правах пользования», поскольку специальный забалансовый счет для учета прав пользования не предусмотрен Планом счетов.

Заполним журнал хозяйственных операций ОАО «Спектр» (табл. 14).

Таблица 14

#### ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ОАО «СПЕКТР»

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена стоимость нематериального актива, полученного в пользование	014	-	15 000
2	Отражен платеж за право использования программы	97	60	15 000
3	Ежемесячно. Соответствующая часть расходов будущих периодов учтена в расходах отчетного периода (15 000 руб. / 5 лет / 12 мес.)	26	97	250
По окончании срока использования программы				
4	Списана стоимость нематериального актива, полученного в пользование	-	014	15 000

Передача прав осуществляется не только на основании лицензионного договора, но и других видов договоров, например, договоров коммерческой концессии. Предоставив нематериальный актив в пользование, правообладатель (лицензиар) не списывает его, а лишь отражает обособленно, открыв соответствующий субсчет к счету 04, и продолжает начислять амортизацию по этому активу (п. 38 ПБУ 14/2007).

Хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета ООО «Луч» представлены в табл. 15.

Таблица 15

## ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ООО «ЛУЧ»

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
<b>На дату регистрации лицензионного договора</b>				
1	Обособленно отражен нематериальный актив, по которому переданы права на использование	04- Переданные права	04	x
2	Отражен единовременный лицензионный платеж в составе доходов будущих периодов	62	98-1	15 000
<b>Ежемесячно в течение срока договора</b>				
3	Начислена амортизация по нематериальному активу	20	05	x <sub>1</sub>
4	Отражен ежемесячный лицензионный платеж в составе доходов	62	90-1	250
5	Признана в составе доходов 1/12 часть единовременного лицензионного платежа, отраженного в составе будущих доходов	98-1	90-1	250
<b>По окончании срока использования программы</b>				
6	Отражен нематериальный актив, по которому истек срок передачи прав	04	04- переданные права	x <sub>2</sub>

Итак, мы рассмотрели пути поступления нематериальных активов в организацию.

В заключении отметим, что первоначальная стоимость, по которой объекты приняты к бухгалтерскому учету, изменению не подлежит. Исключение составляют случаи переоценки и обесценения, что предусмотрено п. 16 ПБУ 14/2007. Порядок последующей оценки нематериальных активов установлен разд. 3 ПБУ 14/2007.

## Литература

- Гражданский кодекс РФ [Текст] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ ; часть четвертая от 18 дек. 2006 г. 2006 г. №230-ФЗ. – М. : Экзамен, 2010. – 304 с.
- Налоговый кодекс РФ [Текст] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. – М. : Эксмо, 2010. – 832 с.
- О бухгалтерском учете [Текст] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ // Российская газета. – 1996. – 28 нояб. – С. 4.
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению [Текст] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 31 окт. 2000 г. №94н // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2001. – №1. – С. 7-46; №2. – С. 50-60.
- Доходы организации [Электронный ресурс] : ПБУ 9/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №32н (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- Расходы организации [Электронный ресурс] : ПБУ 10/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- Учет нематериальных активов [Электронный ресурс] : ПБУ 14/07 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 27 дек.

2007 г. №153н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

- Гарант [Электронный ресурс] : информационно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>
- КонсультантПлюс [Электронный ресурс] : инф.-правовая система. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Герасимова Лариса Николаевна

## Ключевые слова

Нематериальный актив; патент; исключительное право; первоначальная стоимость.

## РЕЦЕНЗИЯ

В современных условиях одним из главных источников стабильности экономической системы, экономического роста и развития инновационных процессов является способность экономических субъектов анализировать доступную информацию и принимать рациональные решения в условиях неопределенности.

Одним из инструментов данного анализа при принятии экономических решений является достоверное определение стоимости активов, что особенно важно при составлении финансовой отчетности.

В современных условиях структура баланса и рентабельность операционной прибыли служат индикаторами кредитоспособности, а зачастую и жизнеспособности организаций. Следовательно, любые негативные изменения в экономике, отразившиеся на стоимости принадлежащих им активов, способны спровоцировать прекращение финансирования, ухудшение условий предоставления ресурсов и в некоторых случаях закрытие и ликвидацию предприятия.

В связи с этим научная статья «Нематериальные активы: особенности учета поступления» актуальна и раскрывает вопросы достоверности бухгалтерского учета нематериальных активов в рыночных условиях хозяйствования и формированию их первоначальной стоимости в зависимости от путей поступления.

Также актуальность вопросов формирования стоимости нематериальных активов обретает новое значение и снова ставит забытые в период всеобщего подъема задачи, в том числе в свете развития инноваций.

Научная статья Герасимовой Л.Н. является современной работой, в которой на базе выполненного автором анализа рассмотрены пути поступления такие, как приобретение за плату; создание собственными силами; внесение в счет вклада в уставный капитал; получение на безвозмездной основе; приобретение по договору мены, приватизация. Охарактеризованы особенности каждого из них.

Статья отражает современные взгляды на ведение бухгалтерского учета нематериальных активов. В ней описаны оценка и пути формирования первоначальной стоимости нематериальных активов. Практическая значимость результатов статьи состоит в возможности использования материала в практике организаций любой организационно-правовой формы.

В связи с этим статья является актуальной и носит научный характер.  
Гельман В.Г., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет» ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»

## 2.1. INTANGIBLE ASSETS: FEATURES OF ACCOUNTING INCOME

L.N. Gerasimova, Doctor of Economics,  
Associate Professor

*Financial university under the Government  
of the Russian Federation*

The article deals with the accounting of intangible assets when you receive them in the organization. Considered such as the route of acquisition for a fee, the creation of its own; payment on account of contribution to charter capital, obtaining on a pro bono basis, the acquisition of barter contract, privatization. We characterize the features of each of them.

For each option, given the correspondence of accounts, and considered a number of examples, allowing significantly to reflect the business transactions for accounting intangible assets.

**Literature**

1. The Russian Federation. Laws. The civil code of the Russian Federation: official text. – : Examination, 2010. – 304 pages.
2. The Russian Federation. Laws. The tax Code of the Russian Federation. Parts the one and the two. – M.:, 2010. – 832 p.
3. The Russian Federation. Laws. About the accounting: federal law from November 21, 1996 №129 // the Russian newspaper. – 1996. – on November, 28. – p. 4.
4. The Russian Federation. The Ministry of Finance. The card of accounts of the accounting of financial and economic activity of the organizations and the application instructions: approved by order of the Ministry of Finance of Russia from October, 31st, 2000 №94 // New in the accounting and the accountability. – 2001. – №1. – p. 7-46; №2. – p. 50-60.
5. The Russian Federation. The Ministry of Finance. Accounting regulations « organization income » (PBU 9/99), approved by the Order from May 6, 1999 №32 (with changes and additions).
6. The Russian Federation. The Ministry of Finance. Accounting regulations « organization costs » (PBU 10/99), approved by the Order from May 6, 1999 №33н (with changes and additions).
7. The Russian Federation. The Ministry of Finance. Accounting regulations « intangible assets accounting » (PBU 14/07), approved by the Order from December 27, 2007 №153
8. Information-legal system « Garant».
9. Information-legal system « the Consultant Plus».

**Keywords**

Intangible assets; the patent; exclusive right; initial cost.