

9. О подоходном налоге с физических лиц: Закон Респ. Беларусь, 21 дек. 1991 г., № 1327-XII (в ред. от 26.12.2007 № 302-З).
10. Коротаяев С. Л. Бухгалтерский учет имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности: теория, методология, методики: Монография. — Мн.: Изд. центр БГУ, 2005. — 326 с.

ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ, УЧЕТ И ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ СФЕРЫ ОБРАЩЕНИЯ

Т.Л. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ

А.Л. Бавдей, канд. экон. наук, доцент БГЭУ

О.А. Кравченко, БГЭУ

Одной из составных частей хозяйственных ресурсов предприятий сферы обращения являются нематериальные активы. Нематериальные активы не имеют материальной формы, не обладают физическими свойствами, но обеспечивают предприятию возможность получения доходов в течение длительного времени или постоянно. Характеристика и состав нематериальных активов, порядок их учета определены в Положении по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденному постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 31 марта 2003 года № 48, и Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 9 июля 2003 года № 1472 с учетом изменений и дополнений от 30.06.2006 года № 75.

Согласно Положению о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, **нематериальные активы** представляют совокупность не имеющего вещественной формы оцениваемого имущества, сохраняющего свое содержание и используемого предприятием в хозяйственной деятельности в течение длительного периода (более 12 месяцев).

Для того чтобы отнести объект учета к нематериальным активам, необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- отсутствие материально-вещественной (физической) формы;
- возможность идентификации предприятием от другого имущества;
- использование в деятельности предприятия;
- способность приносить предприятию в будущем экономические выгоды;
- использование в течение длительного промежутка времени (свыше 12 месяцев);
- стоимостная оценка может быть измерена с достаточной надежностью;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у предприятия на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака);
- отсутствие намерения перепродать в нормальных условиях.

Если отсутствует хоть один из указанных критериев, то затраты не признаются нематериальными активами.

К нематериальным активам относятся принадлежащие обладателю имущественные права:

- на объекты промышленной собственности;
- на произведения науки, литературы и искусства;
- на объекты смежных прав;
- на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных;
- на использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающих из лицензионных и авторских договоров;
- на пользование природными ресурсами, землей;
- прочие: лицензии на осуществление вида деятельности, лицензии на осуществление внешнеторговых и котируемых операций, лицензии на использование опыта специалистов, права доверительного управления имуществом.

Права на изобретения (авторские права) включают права на издание, публичное исполнение или иное использование произведений науки, литературы, искусств. Признаками изобретения являются абсолютная

мировая новизна, высокий технический уровень решения задачи, прогрессивность, полезность, практическое применение.

Патент — это документ охраны изобретения, выдаваемый компетентным органом, удостоверяющим государственное признание новизны технического решения и потенциальной пригодности изобретения.

Лицензия представляет собой контракт, в соответствии с которым владелец патента на изобретение предоставляет другому субъекту хозяйствования право на использование технического достижения, запатентованного изобретения на условиях согласно договора за вознаграждение. Для осуществления некоторых видов деятельности предприятие должно получить лицензию государственных органов, которые осуществляют контроль за этими видами деятельности.

Товарный знак — это графическое или буквенное обозначение, нанесенное на товар либо на его этикетку и служащее опознавательным знаком для товаров одного предприятия от аналогичных товаров других предприятий.

Знаки обслуживания используются предприятиями, которые реализуют не товары, а услуги.

С помощью товарного знака и знаков обслуживания облегчается освоение новых рынков, сокращаются расходы на подготовку к сбыту продукции, товаров. Они являются действенным средством в конкурентной борьбе. Так, по товарному знаку покупатель осуществляет свой выбор в пользу того или иного товара. О высоком качестве товаров, их надежности свидетельствуют товарные знаки фирм «Адидас», «Пума», «Диор», «Индезит», «Атлант», «Элема», «Милавица» и другие. В Республике Беларусь товарные знаки регистрируются Торгово-промышленной палатой.

За рубежом встречается такой вид нематериальных активов, как франшиза. Франшиза — это передача собственником другому лицу права использования торговых знаков, знаков обслуживания в определенной географической зоне.

Права на промышленные образцы — это исключительное право на использование художественно-конструкторских решений, определяющих внешний вид продукции.

Ноу-хау — это технический опыт и секреты производства, не подтвержденные юридическими документами, но составляющие коммерческую тайну. К ним относятся технологии, технические и иные предложения, приносящие выгоду предприятию в процессе хозяйственной и другой деятельности. За рубежом часто ноу-хау вносятся учредителем в качестве вклада в уставный капитал предприятия.

Права пользования природными ресурсами и недрами предусматривают исключительное право владельца на соответствующее их хозяйственное или иное использование. Однако обладание правом пользования землей не означает передачу земельного участка в собственность предприятия.

Программное обеспечение вычислительной техники — это стоимость технической или эксплуатационной документации, а также программных средств для автоматизированной обработки информации. С 1 января 2003 года порядок учета программного обеспечения компьютерных программ и баз данных изменился. Если программное обеспечение, компьютерные программы и базы данных приобретаются вместе с компьютером и являются его составной частью, то их стоимость включается в стоимость основных средств. Если предприятие приобретает экземпляры прикладных программ для ЭВМ и компьютерные базы данных для использования в хозяйственной деятельности, то их стоимость учитывается в составе расходов будущих периодов с ежемесячным равномерным списанием в состав затрат.

В составе нематериальных активов учитываются только права по авторским и лицензионным договорам для создания новых программных обеспечений, компьютерных программ или их тиражирования. Создаваемые таким образом экземпляры в свою очередь учитываются как готовая продукция на счете 43 «Готовая продукция». Приобретаемые экземпляры программных обеспечений, предназначенные для реализации без тиражирования и доработки, учитываются на счете 41 «Товары».

В состав объектов нематериальных активов включаются результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ при выполнении следующих условий:

- подтверждена (определена) возможность промышленного освоения создаваемого объекта;
- определена возможность использования объекта интеллектуальной собственности в предпринимательской деятельности предприятия или передачи объекта по лицензионным или авторским договорам;
- подтверждены затраты по созданию и доведению до промышленного использования данного объекта;
- могут быть определены будущие доходы от реализации или использования данного объекта.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов организационные расходы и стоимость деловой репутации предприятия исключены из состава нематериальных активов.

Включение нематериальных активов в состав средств предприятия требует определения их стоимости. Метод определения стоимости нематериальных активов зависит от их вида, способа приобретения, от условий договорных отношений между передающей и принимающей сторонами. Нематериальные активы могут посту-

пать на предприятие в качестве вклада в уставный капитал (фонд), за плату от юридических и физических лиц, безвозмездно от предприятий и лиц.

В зависимости от способа получения объекта нематериальных активов величина его стоимости будет определяться одним из следующих способов:

1) по сумме средств, затраченных на приобретение нематериальных активов. В сумму средств, затраченных на приобретение объекта нематериальных активов, включается стоимость самого объекта нематериального актива, включая паушальный платеж (твердо зафиксированная сумма вознаграждения за предоставленные по лицензионному договору права на использование интеллектуальной собственности), таможенные платежи, регистрационные сборы, государственные пошлины, налоги и другие платежи в бюджет в соответствии с законодательством, услуги сторонних предприятий, связанные с приобретением и оценкой объектов нематериальных активов, затраты, связанные с их приведением в состояние готовности к использованию и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением объектов нематериальных активов;

2) по сумме затрат, понесенных предприятием при создании объекта нематериальных активов. При использовании этого метода оценки нематериальных активов определяются суммарные затраты разработчиков интеллектуальной собственности при их создании и подготовке к продаже. Обычно к суммарным затратам добавляют прибыль разработчиков;

3) по данным экспертной комиссии. При использования этого метода оценки нематериальных активов руководствуются Методическими рекомендациями по оценке стоимости и учету объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов, утвержденными приказом Государственного патентного комитета Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Государственного комитета по науке и технологиям Республики Беларусь от 06 апреля 1999 года, № 4/23/51/81. При экспертизе принимается во внимание уровень цен на аналогичные объекты интеллектуальной собственности на мировом рынке. Достоинством этого метода является относительная простота, но его использование требует большой интуиции и опыта, высокой квалификации экспертов.

Оценка объектов нематериальных активов, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения операции.

В бухгалтерском учете нематериальные активы учитываются по первоначальной или восстановительной стоимости, то есть стоимости приобретения или создания, включающей все затраты, произведенные предприятием до момента передачи объекта в эксплуатацию. Проценты по кредитам или заемным средствам, уплаченные после принятия нематериальных активов к учету, подлежат отнесению на увеличение первоначальной стоимости нематериальных активов один раз в год или на дату завершения расчетов по уплате процентов. Восстановительная их стоимость — это первоначальная стоимость нематериальных активов с учетом инфляции.

В бухгалтерском балансе, в разделе 1 актива «Внеоборотные активы» приводится первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации по нематериальным активам, однако в итог баланса включается только остаточная стоимость нематериальных активов, которая рассчитывается как разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации.

Основными задачами бухгалтерского учета нематериальных активов является достоверное и полное:

- формирование информации, отражающей движение /поступление, выбытие, получение, передачу прав по лицензионным или авторским договорам/ объектов нематериальных активов на предприятии;
- формирование на счетах бухгалтерского учета первоначальной их стоимости;
- отражение в бухгалтерском учете амортизации нематериальных активов;
- определение финансовых результатов от реализации и прочего выбытия нематериальных активов.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект, который определяется как совокупность имущественных прав, возникающих из одного патента, свидетельства, лицензии, договора или иных аналогичных документов. Для осуществления бухгалтерского учета и обеспечения контроля за движением нематериальных активов каждому инвентарному объекту нематериальных активов присваивается инвентарный номер. Инвентарные номера присваиваются бухгалтерией предприятия в момент принятия инвентарных объектов на учет в составе нематериальных активов.

Аналитический учет нематериальных активов ведется бухгалтерией в инвентарной карточке учета нематериальных активов по каждому инвентарному объекту. Карточка учета нематериальных активов помогает точнее отслеживать движение нематериального объекта. Инвентарная карточка заполняется в одном экземпляре на основании акта приема нематериальных активов и других документов. Если учет на предприятии автоматизирован, то в конце месяца для контроля за наличием и движением нематериальных активов выводится оборотная ведомость по счету 04 «Нематериальные активы».

Поскольку нематериальные активы не имеют материально-вещественной формы, то на практике нередко возникает вопрос о контроле за фактическим поступлением на предприятие и использованием того или иного их объекта. Оприходование нематериальных активов производится на основании соответствующих документов: свидетельств на право пользования ими, патентов, лицензий, актов приемки работ по разработке программного обеспечения, протоколов о внесении нематериальных активов в качестве вкладов в уставный капитал предприятия и согласования их стоимости и др. Эти документы должны содержать характеристику объектов нематериальных активов либо порядок их использования. Документы составляются в момент совершения операции, а если это невозможно, то по ее окончании. При этом любой объект нематериальных активов, принимаемый к бухгалтерскому учету, должен существовать в объективной форме.

Учет нематериальных активов ведется на активном счете 04 «Нематериальные активы», где концентрируется информация о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих предприятию на правах собственности. К счету 04 «Нематериальные активы» могут быть открыты субсчета по видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

Предварительно все фактические затраты на приобретение (изготовление) нематериальных активов собираются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 6 «Приобретение и создание нематериальных активов» и определяется его первоначальная стоимость. После постановки нематериального актива на учет, согласно перечисленным выше первичным документам, первоначальная стоимость нематериальных активов относится в дебет счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Записи на счетах бухгалтерского учета по приобретению нематериальных активов будут следующие:

а) при приобретении объектов нематериальных активов за плату у юридических и физических лиц по договорам купли-продажи:

- на сумму покупной стоимости объектов нематериальных активов, а также информационных, консультационных и других услуг, вознаграждения посредникам и другие расходы, связанные с доведением нематериальных активов до степени их возможного использования (без НДС):

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 6 «Приобретение и создание нематериальных активов»;

Кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- на сумму НДС, причитающуюся к уплате по приобретенным нематериальным активам, указанную в первичных документах:

Дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»;

Кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

б) при приобретении объектов нематериальных активов по лицензионным или авторским договорам:

- на сумму разового (паушального) платежа, предусмотренного лицензионным или авторским договором на приобретение (получение) имущественных прав (без НДС);

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 6 «Приобретение и создание нематериальных активов»;

Кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- на сумму НДС, причитающуюся к уплате по приобретенным объектам нематериальных активов, указанную в первичных документах:

Дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»;

Кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

в) при получении нематериальных активов безвозмездно, в том числе по договору дарения, на их рыночную стоимость (но не ниже балансовой стоимости, по которой данный нематериальный актив числился у передающей стороны):

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 6 «Приобретение и создание нематериальных активов»;

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов».

Затем по мере начисления амортизации их стоимость будет относиться на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы» бухгалтерской записью:

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»;

Кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы»;

г) при поступлении нематериальных активов от учредителей в счет вклада в уставный капитал (фонд):

- на согласованную стоимость объектов нематериальных активов (в случаях, предусмотренных законодательством подлежит экспертизе их оценки):

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 6 «Приобретение и создание нематериальных активов»;

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по вкладам в уставный фонд»;

д) при создании объекта интеллектуальной собственности, имущественные права на который принимаются к учету как нематериальный актив:

- на сумму фактических затрат, связанных с его созданием:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 6 «Приобретение и создание нематериальных активов»;

Кредит счетов 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других;

е) при принятии в эксплуатацию объекта нематериальных активов:

- на первоначальную стоимость нематериальных активов:

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»;

Кредит счета 08 «Вложение во внеоборотные активы», субсчет 6 «Приобретение и создание нематериальных активов».

При списании в установленном порядке расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд предприятия, дебетуются счета учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию, субсчет 2 «Издержки обращения» и др.) и кредитуется счет 04 «Нематериальные активы».

При прекращении использования результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо на управленческие цели суммы расходов, не отнесенных на расходы по основным видам деятельности, списываются в дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 04 «Нематериальные активы».

Выявленные неучтенные объекты интеллектуальной собственности, используемые в процессе хозяйственной деятельности, в учете отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Возмещение расходов, связанных с приобретением или изготовлением нематериальных активов, предприятие производит путем начисления амортизации. Амортизация нематериальных активов, формирование и использование амортизационного фонда воспроизводства нематериальных активов осуществляется в соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной Постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, Министерства архитектуры и строительства 30 марта 2004 года № 87/55/33/5 с изменениями и дополнениями от 10.12.2007 г. № 216/185/441/29.

К амортизируемым нематериальным активам относятся принадлежащие предприятию имущественные права:

- на объекты промышленной собственности: изобретения, промышленные образцы, топологии интегральных схем, секреты производства («ноу-хау»), селекционные достижения и другие объекты интеллектуальной собственности, на которые распространяется право промышленной собственности;
- на произведения науки, литературы и искусства, являющиеся объектами авторского права: права на первичные произведения (литературные, научные, драматические, аудиовизуальные, произведения скульптуры, живописи, графики, архитектуры и т.п.), права на производные произведения (переводы, обработки, аннотации, рефераты, резюме, обзоры, аранжировки, другие переработки произведений науки, литературы, искусства), права на составные произведения (сборники, энциклопедии, атласы и

др.), на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных, на объекты интеллектуальной собственности, вытекающие из лицензионных и авторских договоров, пользования природными ресурсами, землей, на объекты смежных прав (исполнения, постановки, фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного телевидения), прочие (лицензии на осуществление вида деятельности, на осуществление внешнеторговых и котируемых операций, лицензии на использование опыта специалистов, права доверительного управления имуществом).

К нематериальным активам не относятся и не являются объектами начисления амортизации:

- интеллектуальные и деловые качества персонала организации, его квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них;
- не законченные и/или не оформленные в установленном
- законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- финансовые инструменты срочного рынка, предоставляющие право на осуществление конкретной сделки на определенных условиях;
- организационные расходы (осуществленные в процессе приватизации и акционирования организации, при государственной регистрации или перерегистрации организации и другие расходы, являющиеся организационными в соответствии с законодательством);
- стоимость деловой репутации организации (гудвилл).

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинают начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляют до полного погашения стоимости этого объекта либо его выбытия с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) предприятием исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращают начислять с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания его с бухгалтерского учета.

Амортизация по нематериальным активам отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся, и начисляется независимо от результатов деятельности предприятия.

Амортизация по нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности, рассчитывается исходя из амортизируемой стоимости объекта и срока полезного использования линейным, нелинейным и производительным способами. При нелинейном способе годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается методом суммы чисел лет либо методом уменьшаемого остатка. В этом случае нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет использования объекта могут быть различными (как при расчете амортизации по основным средствам).

Амортизация не используемых в предпринимательской деятельности объектов нематериальных активов рассчитывается исходя из амортизируемой стоимости объекта и нормативного срока службы линейным способом.

Предприятие самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации. До окончания срока полезного использования амортизируемых объектов способы и методы начисления амортизации разрешается пересматривать в начале календарного года с обязательным отражением в учетной политике.

Амортизируемая стоимость — это стоимость, от величины которой рассчитывают амортизационные отчисления. Чаще всего это стоимость, по которой объекты нематериальных активов приняты к учету.

Амортизируемая стоимость нематериальных активов может изменяться в случаях:

- проведения переоценки нематериальных активов по решению Правительства Республики Беларусь;
- внесения установленных в соответствии с законодательством платежей, связанных с подтверждением имущественных прав;
- капитальных вложений в улучшение объектов промышленной собственности, компьютерных программ и баз данных собственного производства;
- других случаях в соответствии с законодательством.

Она может изменяться в случаях:

- проведения переоценки нематериальных активов по решению Правительства Республики Беларусь;
- внесения установленных в соответствии с законодательством платежей, связанных с подтверждением имущественных прав.

Нормативный срок службы и срок полезного использования объектов нематериальных активов определяет исходя из времени их использования (срока службы), устанавливаемого патентами, свидетельствами,

лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права правообладателя.

При невозможности определения нормативного срока службы нематериального актива нормы амортизационных отчислений по нему устанавливаются по решению комиссии:

- по средствам индивидуализации участников гражданского оборота товаров, услуг (фирменные наименования, товарные знаки) — на срок до сорока лет, но не более срока деятельности организации;
- на объекты промышленной собственности: изобретения, полезные модели, промышленные образцы, топологии интегральных схем, секреты производства (ноу-хау), селекционные достижения, другие объекты интеллектуальной собственности, на которые распространяется право промышленной собственности, — на срок до двадцати лет, но не более срока деятельности организации;
- по другим объектам нематериальных активов — на срок до десяти лет, но не более срока деятельности организации.

Информация об амортизации, накопленной за время использования объектов нематериальных активов, обобщается на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». При начислении амортизации нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности в отчетном месяце, ее сумма отражается по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (расходов на реализацию): 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию», субсчет 2 «Издержки обращения». По нематериальным активам, участвующим в предпринимательской деятельности, но фактически в отчетном месяце не используемым, начисленную амортизацию относят на операционные расходы и отражают в учете по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Амортизация по объектам основных средств и нематериальных активов, не используемым в предпринимательской деятельности, в том числе по тем, которые в отчетном месяце не эксплуатировались, начисляется линейным способом, исходя из установленных нормативных сроков службы, и включается в состав внеоперационных расходов непосредственно или при списании расходов обслуживающих производств и хозяйств.

Амортизационные отчисления от стоимости нематериальных активов, одновременно используемых в предпринимательской деятельности и в деятельности, не связанной с извлечением дохода, в каждой из этих частей производятся линейным способом по нормам, рассчитанным исходя из установленных нормативных сроков службы и равных им сроков полезного использования.

При выбытии объектов нематериальных активов (продаже, списании, безвозмездной передаче) сумма начисленной по ним амортизации списывается бухгалтерской записью:

Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»;

Кредит счета 04 «Нематериальные активы», субсчет «Выбытие нематериальных активов».

Аналитический учет амортизации нематериальных активов ведется по отдельным объектам.

Учет амортизационного фонда ведется за балансом на счете 013 «Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов». По дебету этого счета отражаются суммы амортизационных отчислений по нематериальным активам, включенные в себестоимость реализованной продукции (работ, услуг), в торговле — в издержки обращения, по кредиту — отражается использование средств амортизационного фонда на цели, установленные законодательством.

Выбытие (снятие с учета) инвентарных объектов нематериальных активов осуществляется в случаях:

- истечения срока использования (по патентам, лицензиям, праву пользования);
- ликвидации, морального износа;
- реализации на сторону;
- безвозмездной передачи;
- внесения в качестве вклада в уставный фонд другого предприятия с полной передачей (уступкой) имущественных прав;
- в других случаях, предусмотренных законодательством.

Основанием для списания выбывших объектов нематериальных активов являются акты передачи нематериальных активов, акты на их списание, протоколы собрания акционеров или участников простого товарищества.

Отражение на счетах бухгалтерского учета реализации нематериальных активов отражается следующими записями:

- на сумму начисленной амортизации за время использования нематериальных активов:

Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»;

Кредит счета 04 «Нематериальные активы»;

- на остаточную стоимость реализуемых нематериальных активов:
Дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы»;
Кредит счета 04 «Нематериальные активы»;
- на величину продажной стоимости нематериальных активов:
Дебет счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 50 «Касса», 51 «Расчетный счет» и др.;
Кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы»;
- на сумму начисленного налога на добавленную стоимость:
Дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы»;
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 2 «Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции (работ, услуг).

В конце месяца определяется прибыль или убыток от продажи нематериальных активов. На сумму полученной прибыли от реализации нематериальных активов в бухгалтерском учете делается запись:

- Дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо операционных доходов и расходов»;
- Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Убыток от продажи нематериальных активов отражается обратной проводкой. Убыток, полученный предприятием от реализации нематериальных активов, не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Безвозмездная передача нематериальных активов отражается с использованием счета 92 «Внереализационные доходы и расходы». Безвозмездная передача объектов нематериальных активов в пределах одного собственника в объем реализации не включается и налогом на добавленную стоимость не облагается. При безвозмездной передаче в пределах разных собственников от остаточной стоимости объекта нематериальных активов начисляют НДС. Отражение операций на счетах бухгалтерского учета в этом случае будет следующим:

- на сумму начисленной амортизации за время использования нематериальных активов:
Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»;
Кредит счета 04 «Нематериальные активы»;
- на сумму остаточной стоимости передаваемого безвозмездно объекта нематериальных активов:
Дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы»;
Кредит счета 04 «Нематериальные активы»;
- на сумму начисленного налога на добавленную стоимость:
Дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы»;
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- на сумму финансового результата от безвозмездной передачи нематериальных активов:
Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»;
Кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

При передаче объекта нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал (фонд) другого предприятия, отражение на счетах бухгалтерского учета будет следующим:

- на сумму начисленной амортизации по передаваемому объекту нематериальных активов:
Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»;
Кредит счета 04 «Нематериальные активы»;
- на остаточную стоимость нематериальных активов:
Дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы»;
Кредит счета 04 «Нематериальные активы»;
- на сумму вклада согласно договору:
Дебет счета 58 «Финансовые вложения»;
Кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы»;
- в конце месяца определяется результат от их выбытия:
 - а) прибыль:
Дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы»;
Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;
 - б) убыток:
Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»;
Кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы».

Предприятия могут предоставлять другим субъектам хозяйствования исключительные и неисключительные права на использование объектов нематериальных активов. Права на использование объектов интеллектуальной собственности передаются правообладателем пользователю на основании лицензионного договора, авторского договора, договора некоммерческой концессии и других аналогичных договоров.

При передаче прав использования того или иного нематериального актива другому предприятию по неисключительной лицензии (авторскому договору о передаче неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства) правообладатель сохраняет за собой все права, подтверждаемые патентом (свидетельством). В этом случае объект нематериальных активов, переданный в пользование, не списывается с баланса предприятия-правообладателя (лицензиара), а продолжает учитываться на счете 04 «Нематериальные активы», для чего может быть открыт субсчет «Нематериальные активы, переданные в пользование». Правообладатель начисляет амортизационные отчисления по данному объекту в обычном порядке.

Правообладатель исключительных прав, для которого передача имущественных прав на объекты нематериальных активов является второстепенным видом деятельности, поступающие по лицензионным договорам платежи включает во внереализационные доходы и отражает в бухгалтерском учете в зависимости от вида платежа и периода времени пользования правами.

На всю сумму причитающегося единовременного (паушального) платежа на дату регистрации или на дату подписания договора в бухгалтерском учете делают запись:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов».

При наступлении срока платежа на сумму, приходящуюся на отчетный период, дебетуют счет 98 «Доходы будущих периодов» и кредитуют счет 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Периодические платежи (роялти) включаются во внереализационные доходы предприятия бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Поступившие единовременные и текущие платежи отражаются по дебету счетов учета денежных средств (51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» и др.) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Правообладатель исключительных прав, для которого передача имущественных прав является основным видом деятельности, поступающие по лицензионным договорам платежи, включает в выручку от реализации продукции (работ, услуг) и отражает на счете 90 «Реализация».

На всю сумму причитающегося единовременного (паушального) платежа, установленного договором, дебетуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредитуют счет 98 «Доходы будущих периодов».

На часть паушального платежа, приходящуюся на отчетный период, в учете делают запись:

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»;

Кредит счета 90 «Реализация».

Периодические платежи (роялти), приходящиеся на отчетный период, также включают в выручку от реализации, что отражается на счетах бухгалтерского учета по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 90 «Реализация».

Суммы полученных платежей по расчетам за переданные имущественные права отражаются по дебету счетов учета денежных средств (51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» и др.) и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

У предприятия-пользователя единовременные (паушальные) платежи включаются во вложения во внеоборотные активы бухгалтерской записью:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

Кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Периодические платежи (роялти) относятся на затраты и отражаются по дебету счетов учета затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию», субсчет 2 «Издержки обращения») и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Перечисление платежей за получаемые по лицензионным договорам имущественные права отражается по дебету счетов 60 или 76 и кредиту счетов учета денежных средств (51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» и др.).

Отражение на счетах бухгалтерского учета движения и использования нематериальных активов обобщено в таблице 1.

Таблица 1

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета нематериальных активов и их амортизации

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступление нематериальных активов:		
за плату от поставщиков	08	60
безвозмездно от других субъектов хозяйствования	08	98
в качестве вклада учредителей в уставный капитал (фонд) предприятия	08	75
при создании объекта нематериальных активов на предприятии	08	10, 70, 69 и др.
Принятие в эксплуатацию объекта нематериальных активов	04	08
Оприходование неучтенных нематериальных активов	04	92
Начисление амортизации по нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности	44, 26	05
Отражение в учете реализации нематериальных активов:		
на сумму начисленной амортизации	05	04
на остаточную стоимость	91	04
на сумму начисленных расходов по реализации нематериальных активов	91	76, 70, 69
на сумму начисленных налогов, уплачиваемых из выручки от реализации нематериальных активов	91	68
на стоимость реализованных нематериальных активов по договорной цене	62	91
на финансовый результат от реализации нематериальных активов:		
прибыль	91	99
убыток	99	91
Отражение в учете безвозмездной передачи нематериальных активов:		
на сумму начисленной амортизации	05	04
на остаточную стоимость	92	04
на сумму начисленных налогов	92	68
на финансовый результат (убыток)	99	92
Отражение в учете передачи нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал (фонд) другого предприятия:		
на сумму начисленной амортизации	05	04
на остаточную стоимость нематериальных активов	91	04
на сумму вклада согласно договору	58	91
на финансовый результат от финансовых вложений:		
прибыль	91	99
убыток	99	91

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебно-практ. пособие / Под ред. д.э.н., профессора Л.И. Кравченко. — Мн.: ФУАинформ, 2008.
2. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. проф. Я.В. Соколова. — М.: Проспект, 2004.
3. Бухгалтерский учет: Теория. Проводки. Регистры. Сквозной пример. Отчетность: Учеб.-практ. пособие / Под общей ред. Н.И. Ладутько. — Мн.: ФУАинформ, 2007.
4. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве: Учебно-практ. пособие. — Мн.: ФУАинформ, 2006.
5. Муравицкая Н.К., Лукьяненко Г.И. Бухгалтерский учет. Финансовый учет. Управленческий учет. Финансовая отчетность. — М.: Кнорус, 2005.
6. Федотов А.В. Бухгалтерский учет в торговле: теория и практика: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 2001.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАПАСОВ В СООТВЕТСВИИ С МСФО

А.В. Федоркевич, канд. экон. наук, доцент БГЭУ

Современная стадия развития отношений между субъектами хозяйствования во многом определяется происходящими процессами интернационализации экономик различных стран, увеличением мобильности