Содержание

Введение

Глава 1. Организация документального оформления и учета нематериальных активов

1.1 Понятие, виды, оценка, цель и задачи учета нематериальных активов

1.2 Обзор нормативно-правовых актов, регулирующих порядок документального оформления и учета нематериальных активов

1.3 Документальное оформление и учет поступления нематериальных активов

1.4 Порядок расчета и учета амортизации нематериальных активов

Заключение

Список использованных источников

## Введение

С развитием рыночных отношений, быстротой и масштабностью технологических изменений невозможно обеспечить конкурентоспособность лишь за счет использования материальных и финансовых факторов, которые становятся общедоступными для большинства организаций. В этих условиях особый интерес у участников экономических отношений вызывают вопросы, связанные с использованием в деятельности организаций факторов нематериального характера как инструментов повышения их доходности и конкурентоспособности. Наличие в составе внеоборотных средств нематериальных активов увеличивает рыночную стоимость организации, повышает ее инвестиционную привлекательность, защищает от недобросовестной конкуренции, способствует оптимизации издержек производства и коммерческой деятельности, обеспечивает конкурентные преимущества на внутренних и внешних рынках и т.д.

Однако при создании, перераспределении и вовлечении в коммерческий оборот объектов нематериальных активов возникает множество проблем, связанных с их использованием, учетом, управлением, аудитом и анализом. Несовершенство законодательной базы, отсутствие четкой классификации объектов нематериальных активов, недостаточная теоретическая разработанность методик учета, анализа и аудита объектов нематериальных активов - эти и другие проблемы становятся сегодня весьма *актуальными для исследования.*

Необходимо отметить, что до недавнего времени в нашей стране отсутствовало само понятие нематериальных активов. С развитием рыночных отношений это понятие не только вошло в теорию белорусского бухгалтерского учета, но и стало применяться на практике. Учет, анализ и аудит нематериальных активов вызывает множество вопросов, что свидетельствует о востребованности и практической значимости предлагаемой темы исследования. Специфика нематериальных объектов состоит в том, что они не имеют вещественно-натуральной формы и это обстоятельство, в первую очередь, определяет трудности их учета, анализа и аудита.

*Цель работы* - изучить организацию документального оформления и учета нематериальных активов в Республике Беларусь.

Для достижения поставленной цели необходимо решить ряд *задач*:

1. определить понятие, виды, оценку, цель и задачи учета нематериальных активов;

2. провести обзор нормативно-правовых актов, регулирующих порядок документального оформления и учета нематериальных активов;

3. рассмотреть порядок документального оформления и учета поступления нематериальных активов;

4. рассмотреть порядок расчета и учета амортизации нематериальных активов;

5. рассмотреть порядок документального оформления и учета выбытия нематериальных активов;

6. рассмотреть порядок проведения, документального оформления, выявления и отражения в учете результатов инвентаризации нематериальных активов;

7. проанализировать основные направления совершенствования бухгалтерского учета в соответствии с международным стандартом.

При написании работы использовались средства MS Word, нормативно-правовые акты Республики Беларусь, регулирующие порядок документального оформления и учета нематериальных активов, а также учебные пособия таких авторов, как: Н.И. Ладутько, М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова, И.Е. Тишкова, К.Ф. Снитко.

## Глава 1. Организация документального оформления и учета нематериальных активов

## 1.1 Понятие, виды, оценка, цель и задачи учета нематериальных активов

В общем виде под нематериальными активами понимают условную стоимость объектов промышленной и интеллектуальной собственности, а также иных аналогичных имущественных прав, признаваемых объектом права собственности конкретной организации и приносящих ей доход. [8, с.133]

Согласно Положению о бухгалтерском учете нематериальных активов для целей бухгалтерского учета признаются активы: [4, п.2, гл.1]

идентифицируемые (имеющие признаки, отличающие данный объект от других, в т. ч. аналогичных) и не имеющие материально-вещественной (физической) формы;

используемые в деятельности организации;

способные приносить организации будущие экономические выгоды;

срок полезного использования которых превышает 12 месяцев;

стоимость которых может быть измерена с достаточной надежностью, то есть имеется документальное подтверждение стоимости, а также затрат, связанных с их приобретением (созданием);

наличие документов, подтверждающих права правообладания.

В случае отсутствия любого из указанных критериев произведенные затраты не признаются нематериальными активами и являются расходами организации.

К нематериальным активам относятся принадлежащие обладателю имущественные права: [4, п.2, гл.1]

на объекты промышленной собственности (на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, топологии интегральных схем, секреты производства (ноу-хау), селекционные достижения, фирменные наименования, товарные знаки, другие объекты интеллектуальной собственности, на которые распространяется право 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 квотируемых операций, лицензии на использование опыта специалистов, права доверительного управления имуществом.

Стоимость приобретаемых имущественных прав по лицензионным авторским договорам отражается в бухгалтерском учете как нематериальные активы, а воспроизведенные в соответствии с данными договорами экземпляры произведений как готовая продукция. [8, с.134]

Единицей нематериальных активов для бухгалтерского учета является инвентарный объект, который определяется как совокупность имущественных прав, возникающих из одного патента, свидетельства, лицензии, договора или иных правоустанавливающих документов. При этом основным признаком, по которому один инвентарный объект нематериальных активов отличается от другого, является выполнение каждым самостоятельной функции в хозяйственной деятельности организации. [8, с.134]

Организацией, для которой передача имущественных прав на нематериальные активы не является видом деятельности, поступающие по лицензионным, авторским договорам платежи (единовременные и периодические) отражаются в составе внереализационных доходов, а если является, то такие платежи включаются в выручку от реализации имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности.

Организацией платежи за полученные по лицензионным, авторским договорам имущественные права относятся: единовременные (паушальные) - на капитальные вложения по приобретению нематериальных активов; периодические (роялти) - на затраты организации.

Основными задачами учета нематериальных активов в организации являются: [8, с.135]

своевременное и правильное документальное оформление операций, связанных с движением отдельных объектов нематериальных активов;

точное определение первоначальной стоимости объектов нематериальных активов;

правильное и своевременное исчисление амортизации нематериальных активов;

своевременное и точное отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с наличием и движением объектов нематериальных активов;

своевременное составление и представление достоверной отчетности по нематериальным активам соответствующим органам управления.

Оценка нематериальных активов. В бухгалтерском учете нематериальные активы учитываются по первоначальной стоимости, которая при их приобретении за плату у других организаций и физических лиц состоит из: [11, с.183]

стоимости самого нематериального актива, включая паушальный (единовременный) платеж;

услуг сторонних организаций, связанных с приобретением и оценкой объектов нематериальных активов;

таможенных платежей, регистрационных сборов, государственных пошлин и других платежей, произведенных в связи с приобретением или получением прав на объекты нематериальных активов;

налогов и других платежей в бюджет в соответствии с законодательством;

иных затрат, непосредственно связанных с приобретением объектов нематериальных активов.

Организации, финансируемые из бюджета, при приобретении объектов нематериальных активов за счет бюджетного финансирования в сумме фактических затрат учитывают и НДС.

Оценка 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 хозяйственной операции.

При приобретении нематериальных активов в обмен на другое имущество первоначальной стоимостью объектов нематериальных активов признается стоимость передаваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском учете, если иное не предусмотрено законодательством.

В случае безвозмездного получения нематериальных активов от других организаций они оцениваются по рыночной стоимости, а при невозможности оценки по рыночной стоимости - по соглашению сторон, но не ниже балансовой стоимости, по которой данный нематериальный актив числится у передающей стороны. Нематериальный актив, полученный от физического лица, оценивается по рыночной стоимости, а в случае невозможности такой оценки - по соглашению сторон.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, создаваемых самой организацией, слагается из суммы фактических расходов на их создание, которые включают в себя расходы на материалы, оплату труда с отчислениями от нее, услуги сторонних организаций, патентные пошлины и другие расходы. При этом организации, финансируемые из бюджета, при создании объектов нематериальных активов за счет бюджетного финансирования в сумме фактических затрат учитывают и НДС.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации, устанавливается в денежной оценке, согласованной учредителями (участниками) на день подписания договора о создании организации и (или) утверждения устава.

В случаях, предусмотренных законодательством, нематериальные активы, вносимые в виде неденежного вклада в уставный фонд юридического лица, подлежат экспертизе достоверности их оценки. Если в результате экспертной оценки до передачи нематериального актива в виде вклада в уставный фонд юридического лица будет установлена сумма расхождений между согласованной учредителями оценкой, то она относится на увеличение (уменьшение) собственных источников.

Оценка объектов нематериальных активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, внесенных учредителями в счет их вклада в уставный фонд организации, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу Национального Банка Республики Беларусь, действующему на дату подписания учредительных документов, если иное не установлено законодательством.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, в которой они приняты к учету, может изменяться в следующих случаях: [11, с.185]

проведения переоценки объектов нематериальных активов по решению Правительства;

внесения установленных в соответствии с законодательством платежей, связанных с подтверждением имущественных прав.

В бухгалтерском учете нематериальные активы показываются по остаточной (недоамортизированной) стоимости на начало и конец отчетного периода.

В международной практике имеет место такой вид нематериальных активов, как гудвил (цена фирмы), возникающий как объект учета при покупке одной организацией другой и по сути представляющий собой разницу между оценкой, в которой имущество числилось на балансе купленной организации, и фактической ценой, уплаченной за эту организацию. [11, с.186]

Пример. *Организация куплена за 100 млн. руб. По ее балансу на момент продажи основные средства по остаточной стоимости составили 60 млн. руб., остатки материалов - 10 млн. руб., дебиторская задолженность - 8 млн. руб., задолженность банку по ссудам - 4 млн. руб., денежные средства на расчетном счете - 7 млн. руб., кредиторская задолженность - 3 млн. руб. Отсюда цена фирмы (нематериальные активы) составит 22 млн. руб. [100 000 000 - (60 000 000 + 10 000 000 + + 8 000 000 - 4 000 000 + 7 000 000 - 3 000 000)].*

Кроме того, встречается и такой вид нематериальных активов, как франшиза, при которой собственник предоставляет (продает) другому лицу право использования торговых знаков, названия товаров, ведения бизнеса в определенной географической зоне. [11, с.186]

## 1.2 Обзор нормативно-правовых актов, регулирующих порядок документального оформления и учета нематериальных активов

Перечень видов нематериальных активов определен нормативно-правовыми актами Республики Беларусь: Гражданским кодексом; кодексами "О земле" и "О недрах"; законами "Об авторском праве и смежных правах", "О товарных знаках и знаках обслуживания" и другими; также постановлениями Совета Министров, Министерства финансов, Министерства экономики Республики Беларусь и др.

Так, Положение по бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов, утвержденное Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001г. № 188 (с изменениями и дополнениями от 31.03.2003г. № 48 и 26.12.2003г. № 183) (далее Положение по бухучету) устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах коммерческих (включая банки и иные небанковские кредитно-финансовые организации) и некоммерческих (включая организации, финансируемые из бюджета) организаций.

Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 09.04.2004г. № 1472 (в ред. от 30.06.2006г. № 75) (далее Инструкция по бухучету) также определяет правила организации и ведения бухгалтерского учета нематериальных активов для коммерческих организаций (кроме банков и иных небанковских кредитно-финансовых организаций) и некоммерческих (кроме организаций, финансируемых из бюджета) организаций.

Следует обратить внимание, что в отличие от Положения по бухучету, которое устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах коммерческих (включая банки и иные небанковские кредитно-финансовые организации) и некоммерческих (включая организации, финансируемые из бюджета) организаций, Инструкция по бухучету определяет правила организации и ведения бухгалтерского учета нематериальных активов для коммерческих (кроме банков и иных небанковских кредитно-финансовых организаций) и некоммерческих (кроме организаций, финансируемых из бюджета) организаций. Другими словами, ее действие не распространяется на банки, иные небанковские кредитно-финансовые организации и организации, финансируемые из бюджета.

Необходимо обратить внимание и на то, что при определении состава и группировки нематериальных активов следует руководствоваться не только п.17 Положения о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденного постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 23.11 2001 № 187/110/96/18 (в редакции постановления тех же ведомств от 24.01.2003 № 33/10/15/1) (далее - Положение по амортизации), но также и п.2 Положения по бухучету, согласно которому нематериальными активами для целей бухгалтерского учета признаются активы:

идентифицируемые (имеющие признаки, отличающие данный объект от других, в том числе и от аналогичных) и не имеющие материально-вещественной (физической) формы;

используемые в деятельности организации;

способные приносить организации экономическую выгоду в будущем;

срок полезного использования которых превышает 12 месяцев;

стоимость которых может быть измерена с достаточной надежностью, т.е. имеется документальное подтверждение стоимости, а также затрат, связанных с их приобретением (созданием);

если имеются документы, подтверждающие права правообладателя.

При отсутствии любого из указанных критериев произведенные затраты не признаются нематериальными активами и являются расходами организации.

Новшеством является запись, согласно которой каждому инвентарному объекту нематериальных активов в момент принятия его к бухгалтерскому учету должен быть присвоен инвентарный номер. Аналитический учет нематериальных активов предписано вести в инвентарной карточке учета нематериальных активов, оформляемой по каждому инвентарному объекту. Инвентарная карточка заполняется в одном экземпляре на основании акта приемки нематериальных активов и других документов (п.4 Инструкции по бухучету).

Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов (далее - Инструкция по амортизации), утвержденная Постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009г. № 37/18/6, определяет условия регулирования процесса их воспроизводства коммерческими и некоммерческими организациями и индивидуальными предпринимателями в деятельности путем осуществления амортизационных отчислений в установленные сроки с применением установленных способов и соответствующих правил.

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Министерством финансов Республики Беларусь от 05.12.1995г. № 54, соответственно содержит правила, порядок проведения, документального оформления, выявления и отражения в учете результатов инвентаризации нематериальных активов.

## 1.3 Документальное оформление и учет поступления нематериальных активов

Нематериальные активы могут поступать в результате: [8, с.137]

приобретения за плату у сторонних организаций и лиц;

получения безвозмездно от других организаций и лиц;

поступления в счет вклада в уставный фонд;

производства собственными силами организаций;

оприходования излишков, выявленных при инвентаризации, и др.

Нематериальные активы могут приобретаться за счет денежных взносов участников, доходов, полученных от реализации продукции, работ, услуг, а также от других видов хозяйственной деятельности (доходов от ценных бумаг, кредитов банка, безвозмездных взносов и других источников). [8, с.137]

Основанием для оприходования нематериальных активов служит "Акт о приеме нематериальных активов" формы НА-1 (Приложение 1), составляемый в одном экземпляре и хранящийся в бухгалтерии организации. В документах, прилагаемых к акту, дается характеристика объекта нематериальных активов либо порядка его использования или подтверждаются имущественные права. Например, права на изобретение подтверждаются патентами и свидетельствами, программное обеспечение - алгоритмом и т.п. [8, с.137]

Аналитический учет нематериальных активов ведется в "Инвентарной карточке учета нематериальных активов" формы НА-2 (Приложение 2). Она открывается на каждый объект на основании первичных документов, подтверждающих факт совершения хозяйственной операции (акт о приеме-передаче, накладная и другие аналогичные документы). [8, с.137]

Для синтетического учета нематериальных активов предназначен синтетический активный счет 04 "Нематериальные активы". На нем обобщается информация о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности. По дебету счета 04 отражают поступление нематериальных активов, а по кредиту - их выбытие. К этому счету могут открываться необходимые субсчета. Кроме того, для учета выбытия нематериальных активов (продажа, списание, безвозмездная передача и др.) к этому счету может открываться субсчет "Выбытие нематериальных активов". Нематериальные активы на счете 04 "Нематериальные активы" учитываются в первоначальной оценке. [8, с.137]

При полной журнально-ордерной форме синтетический учет по счету № 04 ведется в журнале-ордере № 13, аналитический - в ведомости № 17. В условиях компьютеризации синтетический и аналитический учет ведется в соответствующих машинограммах. [8, с.138]

Приобретение нематериальных активов в учете отражается следующими проводками: [8, с.138]

а) Д-т сч.08 "*Вложения во внеоборотные активы" -* на стоимость без учета НДС;

Д-т сч.18 "*НДС по приобретенным товарам, работам, услугам" -* на сумму НДС по приобретенным нематериальным активам

К-т сч.60 "*Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (*76) - на сумму, причитающуюся поставщику за нематериальные активы с учетом НДС;

б) Д-т сч.08 "*Вложения во внеоборотные активы"*

К-т сч.51 "*Расчетный счет" (*50, 52, 55, 66, 43, 60, 71, 76 и др.) - на затраты, связанные с приобретением нематериальных активов (информационные и консультационные услуги; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации; таможенные пошлины; регистрационные сборы; государственные пошлины и др.);

в) Д-т сч.18 "*НДС по приобретенным товарам, работам, услугам"*

К-т сч.60 "*Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (*76) - на сумму НДС по услугам сторонних организаций, связанных с доведением приобретенных нематериальных активов к использованию;

г) Д-т сч.08 "*Вложения во внеоборотные активы"*

К-т сч.51 "*Расчетный счет" -* на уплаченную сумму Госпатенту Республики Беларусь (без НДС) за регистрацию охранного документа;

д) Д-т сч.04 "*Нематериальные активы"*

Д-т сч.08 "*Вложения во внеоборотные активы" -* на ввод в эксплуатацию нематериальных активов по стоимости фактических затрат (первоначальная);

е) Д-т сч.60 "*Расчеты с поставщиками и подрядчиками"*

К-т сч.51 "*Расчетный счет" (*52, 55) - при оплате за приобретенные нематериальные активы и за оказанные услуги сторонними организациями по их доведению к использованию.

При оприходовании нематериальных активов, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации, составляются записи: [8, с.139]

а) Д-т сч.75 "*Расчеты с учредителями"*

К-т сч.80 "*Уставный фонд" -* на стоимость нематериальных активов, зафиксированных в учредительных документах при создании организации;

б) Д-т сч.04 "*Нематериальные активы"*

К-т сч.75 "*Расчеты с учредителями"* - при поступлении нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный фонд организации и принятии их на учет.

Поступившие безвозмездно нематериальные активы от сторонних организаций и лиц разных форм собственности отражаются проводками: [8, с.139]

Д-т сч.04 "*Нематериальные активы"*

К-т сч.98 "*Доходы будущих периодов" (*субсчет 2 "Безвозмездные поступления").

Стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов, учтенная на счете 98 (субсчет 2), в дальнейшем в размере начисленной амортизации ежемесячно списывается в кредит счета 92 "Внереализационные доходы и расходы" (субсчет 1).

При безвозмездном поступлении нематериальных активов от организаций одной формы собственности по решению собственника или уполномоченного им органа делаются бухгалтерские проводки: [8, с.140]

Д-т сч.04 "*Нематериальные активы"*

К-т сч.83 "*Добавочный фонд".*

После оплаты нематериальных активов поставщику и их ввода в эксплуатацию сумма НДС, подлежащая возмещению, отражается проводкой: [8, с.140]

Д-т сч.68 "*Расчеты по налогам и сборам"*

К-т сч.18 "*НДС по приобретенным товарам, работам, услугам".*

При создании нематериальных активов силами самой организации их первоначальная стоимость состоит из фактически произведенных затрат на их создание и доведение к использованию. В этом случае в учете делаются бухгалтерские записи на счетах: [8, с.140]

а) Д-т сч.08 "*Вложения во внеоборотные активы" (*субсчет 6 "Приобретение и создание нематериальных активов")

К-т сч.10 "*Материалы" (*41, 43 и др.) - на затраты материальных ценностей, связанных с созданием нематериальных активов;

б) Д-т сч.08 "*Вложения во внеоборотные активы" (*субсчет 6)

К-т сч.70 "*Расчеты с персоналом по оплате труда" -* на начисленную заработную плату работникам за создание нематериальных активов;

К-т сч.69 "*Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" -* на отчисление от начисленной заработной платы в Фонд социальной защиты населения и др. счетов (68, 02, 26);

в) Д-т сч.04 "*Нематериальные активы"*

К-т сч.08 "*Вложения во внеоборотные активы" (*субсчет 6) - на фактическую (первоначальную) стоимость введенных в эксплуатацию нематериальных активов.

Выявленные при инвентаризации неучтенные нематериальные активы оцениваются и принимаются к бухгалтерскому учету следующей записью: [8, с.141]

Д-т сч.04 "*Нематериальные активы"*

К-т сч.92 "*Внереализационные доходы и расходы" (*субсчет 1).

## 1.4 Порядок расчета и учета амортизации нематериальных активов

Нематериальные активы - это долговременные затраты организации, которые в течение расчетного срока действия должны постепенно переносить свою стоимость на выпускаемую продукцию (работы, услуги) в виде амортизации. Величина амортизации по нематериальным активам исчисляется ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из их первоначальной стоимости и срока полезного использования. Нормативный срок службы и срок полезного использования определяется исходя из времени использования (срока службы), устанавливаемого патентами, свидетельствами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права правообладателя. [12, с.103]

При невозможности определения нормативного срока службы нематериального актива, нормы амортизационных отчислений по нему устанавливаются по решению комиссии: [12, с.103]

по средствам индивидуализации участников гражданского оборота товаров, услуг (фирменные наименования, товарные знаки) - на срок до сорока лет, но не более срока деятельности организации;

по иным объектам (права на объекты промышленной собственности: изобретения; полезные модели; промышленные образцы; топологии интегральных схем; секреты производства ("ноу-хау"); селекционные достижения; средства индивидуализации участников гражданского оборота товаров, услуг (фирменные наименования, товарные знаки), другие объекты интеллектуальной собственности, на которые распространяется право промышленности 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.

По нематериальным активам, используемых в предпринимательской деятельности, стоимость которых не превышает двух базовых величин, амортизация может начисляться в момент оприходования в размере 100% стоимости.

Для синтетического учета амортизации нематериальных активов предназначен пассивный синтетический счет 05 "Амортизация нематериальных активов" По его кредиту отражается начисление амортизации, а по дебету - списание амортизации при выбытии нематериальных активов. [12, с.104]

При полной журнально-ордерной форме учет по счету № 05 ведется в журналах-ордерах 10, 10/1 или соответствующих машинограммах. [12, с.104]

Начисление амортизации нематериальных активов производится ежемесячно линейным способом с включением ее в затраты производства в зависимости от направления использования объектов. При этом составляются следующие бухгалтерские записи: [12, с.105]

Д-т сч.20 "*Основное производство";*

Д-т сч.23 "*Вспомогательные производства";*

Д-т сч.25 "*Общепроизводственные расходы";*

Д-т сч.26 "*Общехозяйственные расходы" (*08, 29, 44)

К-т сч.05 "*Амортизация нематериальных активов".*

Амортизация начисляется в течение срока полезного использования объектов нематериальных активов.

Пример. Организация приобрела компьютерные базы данных для общехозяйственных целей стоимостью 600 000 руб. Срок полезного использования компьютерных баз данных на основании решения комиссии организации - 5 лет.

Годовая норма амортизации в нашем примере составит 20% [ (600 000: 5): 600 000 \* 100]. Месячная сумма амортизации составит - 10 000 руб. [ (600 000 \* 20): 100 \* 12)].

На месячную сумму амортизации делается проводка: [12, с.105]

Д-т сч.26 "*Общехозяйственные расходы"*

К-т сч.05 "*Амортизация нематериальных активов" -* 10000 руб.

Аналитический учет амортизации нематериальных активов ведется по их видам и отдельным объектам.

На суммы амортизационных отчислений по нематериальным активам, включенные в себестоимость реализованных продукции, работ, услуг, в расходы на реализацию товаров, создается амортизационный фонд, который отражается следующей записью: [12, с.106]

Д-т сч.013 "*Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов".* При использовании указанного фонда делается следующая запись:

К-т сч.013 "*Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов".*

По нематериальным активам, не используемым в предпринимательской деятельности, начисленная амортизация отражается проводкой:

Д-т сч.91 "*Операционные доходы и расходы"*

К-т сч.05 "*Амортизация нематериальных активов".*

1.5 Документальное оформление и учет выбытия нематериальных активов

Нематериальные активы выбывают с организации в результате: [8, с.142]

списания;

продажи другим юридическим и физическим лицам;

безвозмездной передачи другим организациям;

вклада в уставный фонд другой организации и в других случаях.

Основанием для списания выбывших нематериальных активов являются акты их передачи, акты на их списание (Приложение 3), протоколы собрания акционеров или участников простого товарищества (совместной деятельности) и др. [8, с.142]

Для учета выбытия объектов нематериальных активов (продажа, списание, безвозмездная передача и др.) к счету 04 "Нематериальные активы" может открываться субсчет "Выбытие нематериальных активов"". В дебет этого субсчета относятся стоимость выбывших нематериальных активов, а в кредит - сумма начисленной амортизации за весь период эксплуатации с дебета счета 05 "Амортизация нематериальных активов". Остаточная стоимость выбывших объектов нематериальных активов, выявленная на субсчете "Выбытие нематериальных активов", списывается с кредита счета 04 "Нематериальные активы" в дебет счета 91 "Операционные доходы и расходы" (субсчет 2), а при безвозмездной передаче - в дебет счета 92 "Внереализационные доходы и расходы" (субсчет 2). [8, с.142]

В дебет этих счетов (91, 92) также относятся все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, а в кредит - доходы от выбытия.

При передаче нематериальных активов другим организациям в учете делаются записи на счетах: [8, с.142]

а) Д-т сч.62 "*Расчеты с покупателями и заказчиками" (*субсчет 1)

К-т сч.91 "*Операционные доходы и расходы"* (субсчет 1) - на продажную стоимость нематериальных активов с учетом НДС и других налогов и сборов согласно законодательству относимых на реализацию;

б) Д-т сч.91 "*Операционные доходы и расходы" (*субсчет 2)

К-т сч.68 "*Расчеты по налогам и сборам" -* на сумму НДС и других налогов и сборов согласно законодательству относимых на реализацию;

в) Д-т сч.51 "*Расчетный счет" (*50, 52, 55)

К-т сч.62 "*Расчеты с покупателями и заказчиками" (*субсчет 1) - при поступлении выручки за реализованные нематериальные активы.

При передаче нематериальных активов в уставный фонд другой организации делаются бухгалтерские записи: [8, с.143]

а) Д-т сч.05 "*Амортизация нематериальных активов"*

К-т сч.04 "*Нематериальные активы" -* на сумму начисленной амортизации за весь срок эксплуатации;

б) Д-т сч.58 "Финансовые вложения"

К-т сч.04 "*Нематериальные активы" -* на остаточную стоимость;

в) Д-т сч.58 "*Финансовые вложения"*

К-т сч.91 "*Операционные доходы и расходы" (*субсчет 1) - разницу между договорной (экспертной) стоимостью передаваемых нематериальных активов и их балансовой стоимостью, если договорная (экспертная) выше балансовой. В случае если договорная (экспертная) стоимость передаваемых нематериальных активов окажется ниже их балансовой стоимости, то на эту разницу делается аналогичная проводка красным сторно (Д-т сч.58 К-т сч.91/1 - красным).

Учет операций по использованию предоставленных имущественных прав на нематериальные активы осуществляется на основании лицензионных или авторских контрактов, заключенных между правообладателем и пользователем прав. Имущественные права на объекты нематериальных активов, предоставленные правообладателем пользователю, учитываются у правообладателя на счете 04 "Нематериальные активы". Амортизацию по таким активам начисляет правообладатель.

Правообладатель исключительных прав, для которого передача имущественных прав на объекты нематериальных активов является второстепенным видом деятельности, поступающие по лицензионным договорам платежи относит на счет 92 "Внереализационные доходы и расходы" (Д-т сч.51, 52, 55 и К-т сч.92). [8, с.143]

При начислении единовременного (паушального) вознаграждения за предоставленное право пользования лицензионным видом деятельности у правообладателя делается проводка: [8, с.143]

Д-т сч.76 "*Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (*субсчет 4)

К-т сч.98 "*Доходы будущих периодов" -* на полную сумму причитающегося платежа.

При поступлении периодических платежей у правообладателя делаются записи: [8, с.144]

а) Д-т сч.51 "*Расчетный счет" (*52, 55)

К-т сч.76 "*Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (*субсчет 4) - на поступившую сумму;

б) Д-т сч.98 "*Доходы будущих периодов"*

К-т сч.92 "*Внереализационные доходы и расходы" (*субсчет 1) - на включение в доходы поступившей части платежа ежемесячно или ежеквартально в зависимости от условий договора.

Если для правообладателя исключительных прав передача их в пользование другим является основным видом деятельности, то поступающие по лицензионным договорам платежи включаются в выручку от реализации.

При определении выручки от реализации по мере передачи прав в пользование другим субъектам в учете делаются следующие записи: [8, с.144]

а) Д-т сч.76 "*"Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"* (субсчет 4)

К-т сч.98 "*Доходы будущих периодов" -* на полную сумму начисленного причитающегося платежа в соответствии с договором;

б) Д-т сч.98 "*Доходы будущих периодов"*

К-т сч.90 "*Реализация" -* на соответствующую часть единовременного (паушального) вознаграждения, приходящуюся на отчетный период включаемую в реализацию;

в) Д-т сч.90 "*Реализация"*

К-т сч.68 "*Расчеты по налогам и сборам" -* на начисленные на эту часть налоги и сборы из выручки в соответствии с законодательством;

г) Д-т сч.90 "*Реализация"*

К-т сч.99 "*Прибыли и убытки" -* на списание прибыли, полученной по лицензионным договорам;

д) Д-т сч.51 "*Расчетный счет" (*52, 55)

К-т сч.76 "*Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (*субсчет 4) - на сумму поступивших платежей.

При использовании метода определения выручки от реализации по мере оплаты прав в учете правообладателя делаются записи: [8, с.144]

а) Д-т сч.76 "*Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (*субсчет 4)

К-т сч.98 "*Доходы будущих периодов" -* на полную начисленную сумму платежа, причитающуюся с пользователя прав;

б) Д-т сч.51 "*Расчетный счет" (*52, 55)

К-т сч.90 "*Реализация" -* на поступившую соответствующую часть единовременного (паушального) платежа;

в) Д-т сч.98 "*"Доходы будущих периодов"*

К-т сч.76 "*Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (*субсчет 4) - на уменьшение дебиторской задолженности на сумму поступившего платежа;

г) Д-т сч.90 "*Реализация"*

К-т сч.68 "*Расчеты по налогам и сборам" -* на начисленные налоги и сборы из выручки в соответствии с законодательством на поступившую сумму платежа;

д) Д-т сч.90 "*Реализация"*

К-т сч.99 "*Прибыли и убытки" -* на списание прибыли, полученной по лицензионным платежам.

Организации, пользующиеся правами на объекты нематериальных активов по лицензионным договорам, начисление и перечисление платежей в учете отражают следующими записями: [8, с.145]

а) Д-т сч.08 "Вложения во внеоборотные активы"

К-т сч.60 "*Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (*76) - на причитающуюся сумму единовременных (паушальных) платежей правообладателю;

б) Д-т сч.20 "*Основное производство" (*23, 25, 26 и др.)

К-т сч.60 "*Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (*76) - на сумму причитающихся периодических отчислений (роялти) лицензиару за право пользования нематериальными активами;

в) Д-т сч.60 "*Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (*76)

К-т сч.51 "*Расчетный счет" (*52, 55) - на сумму перечисленных платежей за полученные по лицензионным договорам имущественные права.

1.6 Порядок проведения, документального оформления, выявления и отражения в учете результатов инвентаризации нематериальных активов

Одной из форм контроля обеспечения сохранности нематериальных активов являются периодически проводимые их инвентаризации.

Инвентаризация нематериальных активов - это проверка и документальное подтверждение фактического их наличия, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета. [9, с.113]

В соответствии с Законом "О бухгалтерском учете и отчетности" объекты, сроки и порядок проведения инвентаризации определяются руководителем организации или уполномоченным им органом. Этим же законом определены случаи, при которых проведение инвентаризации обязательно. [1, ст.12]

Инвентаризация проводится комиссией, назначаемой руководителем организации.

Во время инвентаризации комиссия уточняет данные бухгалтерского учета нематериальных активов, проверяет их хранение и эксплуатацию, выявляет излишки или недостачи.

Результаты инвентаризации оформляются описями формы № инв-2 (Приложение 4). Они подписываются всеми членами рабочей инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В конце описей материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией ценностей в их присутствии, об отсутствии каких-либо претензий к членам комиссии и принятии перечисленных в описи ценностей на ответственное хранение.

При инвентаризации в случае смены материально ответственных лиц в описях лицо, принявшее ценности, расписывается в их получении, а сдавшее - в их сдаче.

Нематериальные активы, не являющиеся собственностью данной организации, оформляются отдельными инвентаризационными описями.

При инвентаризации могут быть выявлены излишки или недостачи объектов нематериальных активов.

Объекты, не числящиеся в учете, оцениваются комиссией по восстановительной стоимости. Величину их износа комиссия определяет по действующему техническому состоянию объектов.

По данным инвентаризационных описей по выявленным расхождениям (излишкам или недостачам) составляются сличительные ведомости. К ним прилагаются объяснения материально ответственных лиц.

На основании этих объяснений комиссией принимается решение о порядке регулирования разниц между данными инвентаризации и бухгалтерского учета.

Выявленные при инвентаризации излишки нематериальных активов приходуются за счет увеличения финансовых результатов: [9, с.114]

Д-т сч.0*4 "Нематериальные активы"*

К-т сч.92 "*Внереализационные доходы и расходы" (*субсчет 1) - на стоимость указанных нематериальных активов.

Недостачи или порча нематериальных активов возмещаются за счет виновных лиц. В случае, когда виновные не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки от недостач или порчи относятся на внереализационные доходы и расходы. Недостачи нематериальных активов, выявленные при инвентаризации, отражаются в учете следующими проводками: [9, с.114]

а) Д-т сч.0*4 "Нематериальные активы"* (субсчет "Выбытие нематериальных активов")

К-т сч.0*4 "Нематериальные активы" -* на первоначальную стоимость;

б) Д-т сч.05 "*Амортизация нематериальных активов"*

К-т сч.01 *04 "Нематериальные активы"* (субсчет "Выбытие нематериальных активов")

в) Д-т сч.94 "*Недостачи и потери от порчи ценностей"*

К-т сч.0*4 "Нематериальные активы"* (субсчет "Выбытие нематериальных активов") - на остаточную стоимость недостающих объектов нематериальных активов.

При наличии виновников недостачи или порчи объектов нематериальных активов и решения о взыскании остаточная стоимость списывается со счета 94 следующей записью: [9, с.114]

Д-т сч.73 "*Расчеты с персоналом по прочим операциям" (*субсчет 2 - "Расчеты по возмещению материального ущерба") - на сумму недостачи с учетом НДС (76)

К-т сч.94 "*Недостачи и потери от порчи ценностей" -* на стоимость недостающих объектов нематериальных активов без НДС;

К-т сч.68 "*Расчеты по налогам и сборам" -* на сумму НДС.

При погашении суммы недостачи (порчи) виновными в добровольном порядке составляются проводки: [9, с.115]

Д-т сч.50 "*Касса" (*51, 52)

К-т сч.73 "*Расчеты с персоналом по прочим операциям" (*субсчет 2 - "Расчеты по возмещению материального ущерба").

В случае удержания из заработной платы в принудительном порядке делаются бухгалтерские записи: [9, с.115]

Д-т сч.70 "*Расчеты с персоналом по оплате труда"*

К-т сч.73 "*Расчеты с персоналом по прочим операциям" (*субсчет 2).

Если конкретные виновники недостачи или порчи нематериальных активов не установлены или суд отказал во взыскании с них стоимости недостающих объектов, то убытки относятся на финансовые результаты. В этом случае составляются проводки: [9, с.115]

Д-т сч.92 "*Внереализационные доходы и расходы" (*субсчет 2)

К-т сч.94 "*Недостачи и потери от порчи ценностей" (*73, 76 и др.).

Все указанные записи на счетах бухгалтерского учета производятся на основании протокола инвентаризационной комиссии, утвержденного руководителем организации.

Удержания с виновных лиц производятся на основании приказа руководителя организации.

1.7 Совершенствование бухгалтерского учета в соответствии с международным стандартом

Система нормативных правовых актов Республики Беларусь в области бухгалтерского учета и отчетности базируется на специальном законе - Законе Республики Беларусь от 18 октября 1994 года "О бухгалтерском учете и отчетности" (далее - Закон о бухгалтерском учете), нормативных правовых актах Совета Министров Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь в этой области (в том числе на Типовом плане счетов бухгалтерского учета, утвержденном постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 "Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета"), а также нормативных правовых актах органов, которым законодательством предоставлено право регулировать эту сферу законодательства о финансовой деятельности. Кроме того, необходимо отметить роль актов Президента Республики Беларусь в области государственного регулирования бухгалтерского учета и отчетности. В частности, Декрет Президента Республики Беларусь от 30 июня 2000 г. № 15 "О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц". [10, с.8]

Что касается соотношения актов белорусского законодательства в области бухгалтерской отчетности и международных стандартов финансовой отчетности, то следует отметить, что в Республике Беларусь продолжается процесс реформирования сферы бухгалтерского учета и отчетности, направленный на приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности.

Международные стандарты учета и отчетности разрабатываются с целью выработки единого содержания основных принципов и понятий бухгалтерского учета, достижения единообразного содержания терминологии бухгалтерского учета, единого подхода к построению форм и толкованию показателей бухгалтерской отчетности.

Положительный эффект от внедрения и использования международных стандартов проявляется в том, что, это позволяет: сформировать отчетность, которая отличается высокой информативностью и значимостью для пользователей, а также открывает отечественным организациям возможность приобщения к международным рынкам капитала; значительно сократить время и ресурсы, необходимые для разработки нового комплекта национальных правил учета и отчетности; активно содействовать укреплению бухгалтерской профессии, так как в рыночной экономике бухгалтер должен превратиться из счетовода, фиксирующего события хозяйственной жизни и осуществляющего их последующий анализ, в экономиста высочайшего класса, способного не только понять и оценить любое явление хозяйственной жизни, но и предусмотреть его, предложить пути развития событий.

Основным актом, регулирующим работу по приведению законодательства Республики Беларусь в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности, является постановление Правительства Республики Беларусь от 4 мая 1998 г. № 694 "О государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республики Беларусь" (далее - Программа). [10, с.8]

Одним из направлений развития сферы бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь является ее упрощение. Одним из первых шагов в этом направлении стало подписание Указа Президента Республики Беларусь от 9 марта 2007 г. № 119 "Об упрощенной системе налогообложения". Данный нормативный правовой акт устанавливает условия применения упрощенной системы, перехода на упрощенную систему налогообложения и прекращения ее применения, а так же устанавливает круг лиц, которые освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Положения данного Указа нашли свое отражение в Законе Республики Беларусь 26 декабря 2007 года "О внесении дополнений и изменений в некоторые законы Республики Беларусь и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Республики Беларусь и их отдельных положений по вопросам налогообложения". [10, с.9]

Значимым действием по приведению нормативных правовых актов по бухгалтерском учету и отчетности Республики Беларусь в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности и упрощению бухгалтерского учета следует считать принятие Закона Республики Беларусь от 29 декабря 2006 года "О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности". Изменения, внесенные указанным Законом, упростили ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности для отдельных лиц, а также унифицировали состав бухгалтерской отчетности с международными стандартами финансовой отчетности. [10, с.9]

## Заключение

Таким образом, под нематериальными активами понимают условную стоимость объектов промышленной и интеллектуальной собственности, а также иных аналогичных имущественных прав, признаваемых объектом права собственности конкретной организации и приносящих ей доход.

Перечень видов нематериальных активов определен нормативно-правовыми актами Республики Беларусь: Гражданским кодексом; кодексами "О земле" и "О недрах"; законами "Об авторском праве и смежных правах", "О товарных знаках и знаках обслуживания" и другими; также постановлениями Совета Министров, Министерства финансов, Министерства экономики Республики Беларусь и др.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости и отражаются по дебету счета 04 "Нематериальные активы" в корреспонденции с кредитом счета 08 "Капитальные вложения" или счетов учета расчетов.

Имущественные права на объекты нематериальных активов, предоставленные правообладателем пользователю, учитываются у правообладателя на счете 04 "Нематериальные активы". Амортизацию по таким активам начисляет правообладатель.

При полной журнально-ордерной форме синтетический учет по счету № 04 ведется в журнале-ордере № 13, аналитический - в ведомости № 17. В условиях компьютеризации синтетический и аналитический учет ведется в соответствующих машинограммах.

Для синтетического учета амортизации нематериальных активов предназначен пассивный синтетический счет 05 "Амортизация нематериальных активов" По его кредиту отражается начисление амортизации, а по дебету - списание амортизации при выбытии нематериальных активов.

При полной журнально-ордерной форме учет по счету № 05 ведется в журналах-ордерах 10, 10/1 или соответствующих машинограммах.

Для учета выбытия объектов нематериальных активов (продажа, списание, безвозмездная передача и др.) к счету 04 "Нематериальные активы" открывается субсчет "Выбытие нематериальных активов"". В дебет этого субсчета относятся стоимость выбывших нематериальных активов, а в кредит - сумма начисленной амортизации за весь период эксплуатации с дебета счета 05 "Амортизация нематериальных активов". Остаточная стоимость выбывших объектов нематериальных активов, выявленная на субсчете "Выбытие нематериальных активов", списывается с кредита счета 04 "Нематериальные активы" в дебет счета 91 "Операционные доходы и расходы" (субсчет 2), а при безвозмездной передаче - в дебет счета 92 "Внереализационные доходы и расходы" (субсчет 2).

Одной из форм контроля обеспечения сохранности нематериальных активов являются периодически проводимые их инвентаризации.

Инвентаризация нематериальных активов - это проверка и документальное подтверждение фактического их наличия, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

На современном этапе в Республике Беларусь продолжается процесс реформирования сферы бухгалтерского учета и отчетности, направленный на приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности.

## Список использованных источников

1. О бухгалтерском учете и отчетности. Закон Республики Беларусь от 18.10.2004г. № 3321-XII (в ред. Закона Республики Беларусь от 29.12.2006г. № 42-3) // Главный бухгалтер, 2006. - №12. -С.12-17
2. О государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 04.05.1998г. № 694 (с изменениями и дополнениями от 09.07.2003г. № 92) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003. - №79,5/12764
3. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003г. №89. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003. - №8/9975
4. Положение по бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов. Утверждено Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001г. № 188 (с изменениями и дополнениями от 31.03.2003г. № 48 и 26.12.2003г. № 183) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2004. - №8/10482
5. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов. Утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 09.04.2004г. № 1472 (в ред. от 30.06.2006г. № 75) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 206. - 8/2063
6. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов. Утверждена Постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009г. № 37/18/6 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2009. - 8/21041
7. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены Министерством финансов Республики Беларусь от 05.12.1995г. № 54 // Главный бухгалтер, 1995. - №10
8. Бухгалтерский учет для неучетных специальностей: Учебное пособие / Под общ. ред.Н.И. Ладутько. -Мн.: Книжный Дом, 2005. - 576 с.
9. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / под общ. ред. И.Е. Тишкова. -Мн.: ТетраСистемс, 2007. - 361 с.
10. Вахрушина М.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности // Главный бухгалтер, 2009. - №4. -С.8-11.
11. Ладутько Н.И. Учет основных средств и нематериальных активов. -Мн.: Книжный Дом, 2006. - 277 с.
12. Снитко К.Ф. Бухгалтерский учет. Учебно-практическое пособие. - Мн.: БГЭУ, 2005. - 135 с.