

УЧЕТ И ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

Боташева Л.С.¹, Чагарова Д.Б.²

¹Боташева Лейла Султановна – кандидат экономических наук, доцент;

²Чагарова Диана Бисултановна – кандидат экономических наук, доцент,
кафедра бухгалтерского учета,

Северо-Кавказская государственная гуманитарно-технологическая академия,
г. Черкесск

Аннотация: в статье раскрыты условия признания нематериальных активов, их состав, также рассмотрен порядок отражения в бухгалтерском учете наличия и движения нематериальных активов в организациях государственного сектора.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, инвентарный объект, нематериальные активы, оценка, стоимость.

В условиях развивающихся рыночных отношений и расширения международных связей все более широкое развитие получает использование нематериальных активов в хозяйственной деятельности организаций. На практике нематериальные активы относят к внеоборотным в силу предписаний действующего бухгалтерского законодательства - ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», устанавливающего перечень условий, одновременное выполнение которых позволяет отнести тот или иной актив к нематериальным:

- организация осуществляет контроль над объектом, в том числе имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы подтверждающие переход исключительного права без договора, а так же имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам; способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- возможность выделения или отделения (идентификации) организацией от другого имущества;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данного актива в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие материально-вещественной формы [1].

Характерной особенностью нематериальных активов является также высокая степень риска в отношении возможных доходов в будущем от их использования.

К нематериальным активам относят:

- 1) произведения науки, литературы и искусства;
- 2) программы для электронных вычислительных машин - объективная форма совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств;
- 3) программы для ЭВМ базы данных - объективная форма представления и организации совокупности данных (статей, расчетов и др.), систематизированных с целью нахождения и обработки этих данных;
- 4) изобретения, полезные модели;
- 5) селекционные достижения, секреты производства (ноу-хау);
- 6) товарные знаки и знаки обслуживания - обозначения, позволяющие различать соответственно однородные товары и услуги разных юридических и физических лиц;
- 7) деловая репутация фирмы (гудвил). Гудвил (анг. goodwill – добрая воля) определяют расчетным путем как разницу между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию (имущественный комплекс), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу этой организации на дату ее покупки. Деловая репутация может быть или положительной когда покупная цена предприятия (имущественного комплекса) оказывается выше текущей рыночной стоимости его чистых активов (гудвил), или отрицательной, когда покупная цена предприятия (имущественного комплекса) оказывается ниже текущей стоимости его чистых активов (бедвил).

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов согласно ПБУ 14/2007 является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникаю-

щих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.

В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

Для целей бухгалтерского учета нематериальные активы подразделяют на имеющие материальные носители и не имеющие материальных носителей. Нематериальные активы, имеющими материальный носитель называют нематериальные активы, наличие которых в хозяйственном обороте обеспечивается посредством оборота их материальных носителей - дисков, бумажных бланков и проч. Имеющие материальные носители нематериальные активы классифицируются по признаку варианта их приобретения. Они могут быть получены от сторонних по отношению к предприятию лиц. Это может быть приобретение нематериальных активов по договору уступки прав на интеллектуальную собственность, получение нематериального актива в качестве вклада в уставный капитал, приобретение объекта нематериальных активов по договору дарения. Наряду с этим нематериальные активы могут быть созданы силами самого предприятия.

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Порядок определения фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов зависит от способа их поступления в организацию:

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

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением возмещаемых налогов.

При создании нематериального актива, кроме расходов, предусмотренных на приобретение нематериальных активов, к расходам также относятся:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору.
- отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется; иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях. Нематериальные активы могут приобретаться организациями с привлечением заемных средств. В этом случае расходы по обслуживанию займов и кредитов (в виде причитающихся процентных платежей) относятся организацией-заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой. Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива, внесенного в счет вклада в уставный (складочный) капитал (в том числе в случае внесения государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы открытых акционерных обществ), уставный фонд, паевой фонд организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, принятого к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного

предприятия в открытое акционерное общество, определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного организацией по договору дарения, определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, приобретенного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы. При принятии решения о переоценке нематериальных активов, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости. Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определённом Международными стандартами финансовой отчетности.

Для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности предназначен счет 010201000 «Нематериальные активы» [2].

Принятие к бюджетному учету нематериальных активов по первоначальной стоимости, сформированной при их приобретении, создании по дебету сч.010201320 «Увеличение стоимости нематериальных активов» и кредиту счета 010602420 «Уменьшение капитальных вложений в нематериальные активы».

Принятие к бюджетному учету по сформированной стоимости безвозмездно полученных нематериальных активов, отражается по дебету счета 010201320 «Увеличение стоимости нематериальных активов» и кредиту счетов 030404320 «Внутриведомственные расчеты по приобретению нематериальных активов» (в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными одному главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств), 040101180 «Прочие доходы» (в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными разным главным распорядителям (распорядителям) бюджетных средств одного уровня бюджета, между учреждениями, подведомственными одному главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств в рамках приносящей доход деятельности, а также при их получении от государственных и муниципальных организаций, от иных организаций, за исключением государственных и муниципальных и от физических лиц), 040101151 «Доходы от поступлений от других бюджетов бюджетной системы РФ» (в рамках движения объектов между бюджетными учреждениями разных уровней бюджетов), 040101152 «Доходы от поступлений от наднациональных организаций и правительств иностранных государств», 040101153 «Доходы от поступления от международных финансовых организаций».

Оприходование излишков нематериальных активов, выявленных при инвентаризации, отражается по рыночной стоимости по дебету счета 010201320 «Увеличение стоимости нематериальных активов» и кредиту счета 040101180 «Прочие доходы».

Списание нематериальных активов при их продаже, вследствие недостачи, отражается по балансовой стоимости по дебету счетов 10409420 «Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации», 040101172 «Доходы от реализации активов» и кредиту счета 010201420 «Уменьшение стоимости нематериальных активов». Безвозмездная передача нематериальных активов отражается по дебету счетов 030404320 «Внутриведомственные расчеты по приобретению нематериальных активов» (в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными одному главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств), 040101241 «Расходы на безвозмездные перечисления государственным и муниципальным организациям» (в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными разным главным распорядителям (распорядителям) бюджетных средств одного уровня бюджета, а также при их передаче государственным и муниципальным организациям), 040101242 «Расходы на безвозмездные перечисления организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций» и кредиту счета 010201420 «Уменьшение стоимости нематериальных активов». Вложение объектов нематериальных активов в уставной капитал организаций отражается в размере их остаточной стоимости

по дебету счета 020402530 «Увеличение стоимости акций и иных форм участия в капитале» и кредиту счета 010201420 «Уменьшение стоимости нематериальных активов».

Таким образом, специфика бухгалтерского учета в организациях государственного сектора диктует особенности отражения в учете движения нематериальных активов, в связи с чем, на наш взгляд, необходимо разработать отдельный стандарт по учету нематериальных активов с учетом особенности функционирования организаций государственного сектора экономики.

Список литературы

1. Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/adf2cfd636e9e799777ca5e7c8add8b722dced71/ (дата обращения: 07.03.2018).
2. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению. [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 1 декабря 2010 г. № 157н (с изм и допол. от: 12 октября 2012 г., 29 августа 2014 г.). Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».