

БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В УСЛОВИЯХ НОВЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ

Л.И. Сафонова, Е.Н. Цветкова

Томский политехнический университет

E-mail: greco2@mail.ru

E-mail: zwetok_80@mail.ru

Представлен сравнительный анализ изменений нормативной базы бухгалтерского учета нематериальных активов. Показаны на примерах правила отражения нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета. Рассмотрены и проанализированы вопросы налогового учета указанных объектов.

Ключевые слова:

Нематериальные активы, интеллектуальная деятельность, средства индивидуализации предприятия, организационные расходы, положительная и отрицательная деловая репутация, бухгалтерский учет, налоговый учет, отложенное налоговое обязательство.

Появление новой редакции Положения по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) отражающей изменения в учете нематериальных активов, является результатом следующих факторов [1]:

- изменением законодательства об интеллектуальной собственности;
- стремлением максимального приближения к международным учетным стандартам (МСФО).

Начнем с первой причины. До 2008 г. в Гражданском кодексе РФ под интеллектуальной собственностью понималось исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации организации. В то время как с 2008 г. интеллектуальная собственность трактуется как результат интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и организаций, которые охраняются патентами и свидетельствами [2].

В перечень объектов интеллектуальной собственности включают произведения литературы и искусства, программы для ЭВМ и базы данных, топологии интегральных микросхем, изобретения, полезные модели и промышленные образцы, селекционные достижения, «ноу-хау» («know-how»). К объектам интеллектуальной собственности относят также такие средства индивидуализации как фирменные наименования, товарные знаки и знаки обслуживания, наименование мест происхождения товаров (например, вода «Чажемто», «Ессентуки», «Боржоми») и т. д. Изменения в Гражданском кодексе оказали соответствующее воздействие на определение критериев отнесения активов к нематериальным.

Согласно ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», нематериальные активы (НМА) — это объекты с длительным сроком использования, не имеющие физической основы, но имеющие ценностную оценку и приносящие доход; используются в производстве или в управлении, не предполагается их перепродажа, возможна идентификация от другого имущества, кроме того, обязательно наличие документов, подтверждающих как существо-

вание самого актива, так и исключительного права на сам актив. Нематериальные активы, как правило, обладают способностью отчуждения [1].

В зависимости от своего назначения и функций, выполняемых в хозяйственном обороте, нематериальные активы (НМА) подразделяются на следующие группы:

1. **Результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации.** В зависимости от типа охраняемых результатов выделяют две основные группы исключительных прав, относящиеся к промышленной собственности и охраняемых авторским правом результатов научной, исследовательской и иной деятельности.
2. **Деловая репутация организации** — особый вид нематериальных активов, или «цена фирмы». Это стоимостная категория, характеризующая, как правило, разницу между стоимостью фирмы как единого целого и балансовой стоимостью ее активов. В отечественной практике она законодательно определена пока только для процесса приватизации с аукциона и по конкурсу как «разница между покупной и оценочной стоимостью имущества». В новой редакции ПБУ 14/2007 допускается формирование деловой репутации фирмы и при покупке части имущественного комплекса. Деловая репутация может иметь как положительное, так и отрицательное значение. В случае превышения цены продажи предприятия над его балансовой стоимостью с учетом обязательств возникает положительная деловая репутация, которая отражается как нематериальный актив на счете 04 «Нематериальные активы» [1].

Стоимость этого вида НМА переносится на расходы не через амортизацию, а путем ежемесячного списания части стоимости данного актива в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации) следующей корреспонденцией:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Вид нематериального актива».

Следует отметить некоторые факторы, побуждающие покупателя платить за деловую репутацию организации, или «гудвилл» (*goodwill*):

- фирма может обладать той или иной формой монополии;
- покупатель смог бы вести дела под тем же именем;
- наличие устойчивых брендов.

Не исключена ситуация, когда стоимость чистых активов превышает цену продажи, в этом случае мы имеем дело с отрицательной деловой репутацией. Согласно ПБУ 14/2007 отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка к цене, предоставляемая покупателю в связи с отсутствием стабильных рынков сбыта, надежной репутации качества, достаточных навыков маркетинга, налаженных деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала [1].

В бухгалтерском учете организации сумма отрицательной деловой репутации, которая по своей сути представляет доход, отражается проводкой:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение предприятия (имущественного комплекса) Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

До 2008 г. в состав НМА в бухгалтерском учете учитывались организационные расходы, связанные с образованием юридического лица и являвшихся одним из видов вклада учредителей в уставный капитал организации. В новой редакции ПБУ 14/2007 они выведены из состава нематериальных активов, т. к. действующим законодательством не допускается формирование уставного капитала организаций за счет расходов. Кроме того, подобные расходы не соответствуют новым критериям признания активов как НМА. Подобное нововведение вполне соответствует правилам, установленным в международных учетных стандартах. Остатки «неисписанных» организационных расходов переносятся на счет нераспределенный прибыли (непокрытого убытка):

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Организационные расходы» [1].

Если организация не располагает нераспределенной прибылью, то остаточная стоимость организационных расходов увеличивает непокрытый убыток за 2007 г.

Начальное сальдо по счету «Нематериальные активы» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в бухгалтерской отчетности за 2008 г. необходимо указать с учетом произведенного списания.

В целях налогообложения нематериальные активы входят в состав амортизируемого имущества, и их определение несколько отличается (ст. 256, 257, 325 Налогового кодекса РФ) от определения, данного выше. Обращаем внимание на тот факт, что деловая репутация фирмы, в соответствии с Налоговым кодексом РФ (НК РФ), не включается

в состав амортизируемого имущества, а рассматривается в статье 268.1 «Особенности признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса» [3].

Величина деловой репутации фирмы для целей налогообложения определяется как разница между ценой покупки организации как имущественного комплекса и стоимостью его чистых активов (величина чистых активов определяется как разница между балансовой стоимостью активов и величиной обязательств). Надбавка к цене выступает как *положительная деловая репутация*. Это расход налогоплательщика, который может быть принят для целей налогообложения равномерно в течение пяти лет, начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации права собственности покупателя на приобретенную организацию.

Поскольку правила списания величины деловой репутации, принятые в бухгалтерском учете, не совпадают с налоговыми, то в связи с этим у организации в течение пяти лет возникает налогооблагаемая временная разница, с которой исчисляется отложенное налоговое обязательство, погашаемое в дальнейшем. Речь идет лишь о различиях в сроках признания положительной деловой репутации в качестве расходов организации. Что касается расчета ее величины, то здесь расхождений нет. Несмотря на то, что сами формулировки по определению деловой репутации в бухгалтерском и налоговом учете отличаются, суть их одна и та же [3].

В НК РФ расчет величины гудвилл представлен в виде разницы между ценой предприятия, как имущественного комплекса и стоимостью чистых активов, в то время как в ПБУ 14/2007 рассматривается разница между ценой, уплачиваемой покупателем при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части) и суммой всех активов и обязательств), т. е. и здесь принимаются во внимание активы, очищенные от обязательств, иначе говоря, чистые активы [1, 3].

Рассмотрим порядок учета положительной деловой репутации на условном примере:

Организация «Альфа» приобретает имущественный комплекс по цене 35 000 тыс. р., балансовая стоимость имущества 29 880 тыс. р. Величина положительной деловой репутации и в бухгалтерском и в налоговом учете равна 5 120 тыс. р. (35 000 – 29 880 тыс. р.). Это идеальный случай, когда балансовая стоимость и величина чистых активов совпадают, у организации нет обязательств.

С учетом требований ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», бухгалтерском учете при приобретении предприятия следует сделать следующие записи [4]:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение предприятия как имущественного комплекса Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 35 000 тыс. р. — отражена стоимость приобретенного предприятия.

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным внеоборотным активам» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 6 300 тыс. р. — отражен НДС по приобретенному имущественному комплексу.

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение предприятия (имущественного комплекса)» — 5 120 тыс. р. — отражена стоимость приобретенной деловой репутации.

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 51 «Расчетный счет» — 40 120 тыс. р. — произведен расчет с продавцом.

Дебет 04 «Нематериальные активы» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов» — 5 120 тыс. р. положительная деловая репутация учтена в составе нематериальных активов организации.

Дебет 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Налог на добавленную стоимость» Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным внеоборотным активам» — 6 300 тыс. р. — НДС принят к вычету.

С учетом правил списания, установленных в налоговом учете, сумма деловой репутации будет списываться ежемесячно в размере 85 333 р. (5 120 тыс. р.:12 мес.:5 лет).

В бухгалтерском учете первые пять лет ежемесячно на расходы списывается сумма в 21 333 р. (5 120 тыс. р.:12 мес.:20 лет) следующей корреспонденцией:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Деловая репутация» — 21 333 р. — отражено ежемесячное уменьшение величины положительной деловой репутации.

Одновременно с суммы разницы, между бухгалтерским и налоговым расходом, равным 64 000 р. (85 333 р. — 21 333 р.) исчисляем отложенное налоговое обязательство:

Дебет 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Расчет налога на прибыль» Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства» — 15 360 р. — отражено отложенное налоговое обязательство.

Следующие 15 лет расходы учитываются только в бухгалтерском учете, что ежемесячно отражается записями:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Деловая репутация» — 21333 р. — списание части стоимости гудвилл.

Дебет 77 «Отложенные налоговые обязательства» Кредит 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль» — 5 120 р. — отражено ежемесячное погаше-

ние ранее начисленного отложенного налогового обязательства.

Проверка: за пять лет суммарная величина отложенного налогового обязательства составила 92 160 р. (15 360 р.×12 мес.×5 лет), что равно сумме его погашения — 5 120 р.×12 мес.×15 лет = 92 2600 р.

Рассмотрим данную задачу при условии, что у предприятия, продаваемого как имущественный комплекс имеются обязательства в сумме 160 тыс. р. В данном случае сумма положительной деловой репутации составит 5 360 тыс. р. (35 000 тыс.р. — 29 720 р.). Проводки по приобретению и дальнейшему списанию деловой репутации остаются прежними, меняются лишь суммы.

Что касается отрицательной деловой репутации, то правила определения ее величины и порядок одномоментного списания в полном объеме в качестве дохода полностью совпадают.

Нематериальные активы учитываются на активном счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости, которая определяется для объектов:

- внесенных в счет вклада в уставный капитал, — по договорной стоимости;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 75 «Расчеты с учредителями» — отражено поступление нематериального актива в организацию.

Дебет 04 «Нематериальные активы» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» — отражена постановка нематериального актива на баланс;

- приобретенных за плату у других организаций по фактически затратам на приобретение объектов и доведению их до состояния, пригодного к эксплуатации.

Следует обратить внимание на то, что с 01.01.2008 г. проценты по инвестиционным кредитам и займам, привлеченным для приобретения НМА, разрешается включать в стоимость нематериальных активов:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражена покупка (приобретение) нематериального актива.

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным внеоборотным активам» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражен НДС по приобретенному активу.

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 51 «Расчетный счет» — произведен расчет с поставщиком.

Дебет 04 «Нематериальные активы» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов» — отражена постановка на НМА баланс (НМА принят учету).

Дебет 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Налог на добавленную стоимость» Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным внеоборотным активам» — НДС по приобретенному НМА принят к возмещению (зачету).

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов» Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Приобретение нематериальных активов» счет «Безвозмездно полученные ценности» — отражено безвозмездное поступление объектов НМА.

Дебет 04 «Нематериальные активы» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов» — постановка на баланс объектов НМА, полученных от других предприятий и лиц безвозмездно. Безвозмездно полученные нематериальные активы оцениваются экспертным путем.

Существенным нововведением ПБУ 14/2007 является использование механизма переоценки и проверки на обесценение для нематериальных активов [1].

В отношении переоценки НМА следует отметить, что они во многом совпадают с правилами переоценки основных средств. Отличие состоит в том, что для нематериальных активов предусматривается пересчет только остаточной стоимости. Переоценка является добровольной, может производиться только на начало года и по однородным группам активов. При этом текущая рыночная стоимость, являющаяся базой для переоценки, должна определяться исключительно по данным активного рынка. Однако применение данной нормы, на наш взгляд, является весьма проблематичным, т. к. нематериальные активы, как правило, являются уникальными.

В отношении проверки на обесценение в ПБУ 14/2007 сказано лишь то, что она может производиться по желанию организации, что соответствует правилам, установленным в международных стандартах учета и отчетности (МСФО).

Значительно обновлен и максимально приближен к МСФО 38 «Нематериальные активы» раздел ПБУ 14/2007 отражающий правила начисления амортизации НМА.

При определении сроков начисления амортизации нематериальные активы разделяют на активы с определенным и неопределенным сроком полезного использования. Под сроком полезного использования понимается период, в течение которого организация рассчитывает применять актив с целью извлечения экономической выгоды (или достижения целей создания некоммерческой организации).

Как нам представляется, признание срока полезного использования определенным или неопределенным, в значительной степени зависит от самой организации. В новой редакции ПБУ 14/2007 приводится ряд уточнений, позволяющих предприятиям сделать обоснованный выбор. Речь идет о следующих рекомендациях:

- если срок полезного использования нельзя определить надежно, то он должен считаться неопределенным;
- срок полезного использования должен определяться исходя из предпосылок: срока действия прав организации в период контроля над активом, ожидаемого срока использования актива, не превышающего срока деятельности организации;
- требуется ежегодно проверять, нет ли необходимости уточнения срока полезного использования.

Новым моментом является выделение двух групп НМА, по которым амортизация не начисляется. Это активы с неопределенным сроком полезного использования и нематериальные активы некоммерческих организаций [5].

Величина амортизации исчисляется ежемесячно по нормам, установленным самим предприятием.

Начисление амортизации отражается следующим образом:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов».

В соответствии с ПБУ 14/2007 при начислении амортизации можно пользоваться следующими методами: линейным, уменьшающегося остатка, списания пропорционально объему продукции.

При выборе способа амортизации следует исходить из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. Если такой расчет не обладает надежностью, то следует использовать линейный метод.

Деловая репутация может амортизироваться только линейно. Новацией является необходимость ежегодного подтверждения обоснованности выбранного метода начисления НМА.

Не следует забывать, что в налоговом учете можно использовать два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный. Если по отношению к основным средствам расчет амортизации нелинейным методом даже с учетом предстоящих изменений с 01 января 2009 г. представлен достаточно ясно, то в отношении нематериальных активов его применение представляется весьма проблематичным. И еще один момент, касающийся определения срока полезного использования НМА. В статье 258 НК РФ отмечается, что определение срока полезного использования по нематериальным активам производится исходя из сроков действия патентов, свидетельств, по нематериальным активам, по которым определить срок полезного использования практически невозможно, нормы амортизации устанавливаются из расчета 10 лет (но не более срока деятельности организации) [3].

Выбытие вследствие продажи, списания, передачи нематериальных активов отражается проводками:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит 04 «Нематериальные активы» — списана остаточная стоимость нематериального актива.

Дебет 62 «Расчеты с покупателя и заказчиками», 51 «Расчетный счет» (или другой денежный счет) Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — отражена выручка от реализации нематериального актива.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов списывают со счета 91 «Прочие доходы и расходы» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Рассмотрим пример по реализации нематериального актива: нематериальный актив приобретен по цене 250 тыс. р., накопленная амортизация составила 150 тыс. р., срок амортизации — 5 лет, через 3 года нематериальный актив реализован за 120 тыс. р. без учета налога на добавленную стоимость.

Дебет 04 «Нематериальные активы, субсчет «Выбытие нематериальных активов» Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Нематериальные активы в организации» — 250 тыс. р. — списана первоначальная стоимость реализуемого нематериального актива.

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов» Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Выбытие нематериальных активов» — 150 тыс. р. — списана сумма амортизации, накопленной к моменту реализации.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит 04 Нематериальные активы», субсчет «Выбытие нематериальных активов» — 100 тыс. р. — списана остаточная стоимость реализуемого нематериального актива.

Дебет 62 «Расчеты с покупателя и заказчиками» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — 141,6 тыс. р. — отражена выручка от реализации нематериального актива, с учетом налога на добавленную стоимость.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Налог на добавлен-

ную стоимость» — 21 тыс. р. — отражен налог на добавленную стоимость в составе выручки.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» Кредит 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Прибыль отчетного периода» — 20 тыс. р. — выявлен и списан финансовый результат (прибыль) от реализации нематериального актива.

В обобщенном виде, основные изменения в учете нематериальных активов в связи с вступлением в силу новой редакции ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»:

- организационные расходы не являются нематериальными активами, при наличии в организации их необходимо списать на счет 84 «Неразмещенная прибыль (непокрытый убыток)» по состоянию на 01.01.2008 г.;
- изменены признаки отнесения активов к НМА, которые должны соблюдаться одновременно (отсутствие материально-вещественной формы, способность приносить организации экономические выгоды, предназначены для производственных или управленческих нужд, срок службы более 12 мес. или обычного операционного цикла, если он длится более 12 мес., активы не предназначены для перепродажи, государственная регистрация прав обязательна не всегда);
- сложные объекты теперь также можно включать в состав нематериальных активов (вопрос о таких активах решается организацией самостоятельно);
- несколько изменяются правила формирования первоначальной стоимости и ее дальнейшей переоценки;
- сроки полезного использования нужно ежегодно уточнять,
- если срок службы по нематериальному активу определить невозможно, то такой объект нельзя амортизировать;
- способы начисления амортизации не подверглись изменению, но выбор метода подлежит обоснованию, исходя из ожидаемых экономических выгод. Производить данную операцию необходимо ежегодно, причем это не право, а обязанность организации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Положение по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов» // Бухгалтер. Нормативные документы. — 2008. — № 1. — С. 116–124.
2. Ржаницына В.С. Изменения в методологии учета нематериальных активов // Бухгалтерский учет. — 2008. — № 7. — С. 5–11.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая и вторая): по состоянию на 20 февраля 2008 г. — Новосибирск: Сиб. ун-в. изд-во, 2008. — 538 с.
4. Положение по бухгалтерскому учету 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль» // Бухгалтер. Нормативные документы. — 2008. — № 1. — С. 142–148.
5. Трофимова Н.А. Порядок отражения изменений в оценочных значениях в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» // Консультант бухгалтера. — 2008. — № 8. — С. 18–23.

Поступила 10.11.2008 г.