



РАЗВИТИЕ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО ПЕРЕДАЧЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

ОДНА из особенностей нематериальных активов – возможность их одновременного использования двумя и более сторонами. Владелец нематериальных активов может извлекать дополнительный доход, предоставляя их в пользование сторонним организациям.

Сегодня эти операции регулируются рядом нормативных актов [1-3]. В Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов операции по их предоставлению в пользование недостаточно урегулированы. Это вынуждает организацию руководствоваться общими нормативными документами по учету нематериальных активов: Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» и Инструкцией о порядке бухгалтерского учета нематериальных активов [4]. В результате неурегулированными остаются вопросы отражения операций по передаче нематериальных активов в пользование на счетах бухучета, а также порядка их документального оформления.

Проблематично и документальное оформление операций по предоставлению нематериальных активов в пользование. Для решения этого вопроса автором были разработаны формы первичных документов для оформления таких операций.

Для регистрации заключенных договоров (лицензионных, франчайзинговых) автор предлагает использовать разработанную форму Журнала регистрации передачи (получения) нематериальных активов в пользование (таблица 1). Данный журнал предлага-

ет вести как организации-правообладателю, так и организации-правополучателю.

Использование такой формы журнала позволит организовать контроль над операциями, количеством заключенных договоров, сроками их исполнения, послужит источником информации для заполнения 1 раздела статистической формы 1-опс (ГКНТ) «Отчет об использовании объектов права промышленной собственности и рационализаторских предложений» в части как использования, так и передачи прав на объекты промышленной собственности.

Для отражения передачи нематериального актива в пользование разработана форма Акта приема-передачи, который состоит из двух частей: сведений о нематериальном активе на дату передачи и на дату получения. Этот акт заполняется в двух экземплярах (один – организации-правополучателю, другой передается организации-правопользователю).

Для подтверждения фактического использования нематериального актива заполняется документ предложенной формы – Акт о фактическом

использовании нематериального актива, который содержит перечень необходимой информации для заполнения инвентарной карточки.

По мнению автора, необходимо разделить имеющуюся типовую форму инвентарной карточки учета нематериальных активов (НА-2) на два документа с целью их последующего отражения на счетах бухгалтерского учета в зависимости от того:

- 1) приобретен (создан) актив;
- 2) получен в пользование.

Автором разработана форма инвентарной карточки учета нематериальных активов, полученных в пользование на основании унифицированной формы (НА-2). Для отражения установленного срока полезного использования и метода начисления амортизации предложено использовать разработанный Акт об установлении (изменении) срока полезного использования и (или) выбранного способа начисления амортизации нематериального актива. А для изменения первоначальной стоимости в результате вложений, связанных с доведением до использования в запланированных целях, улучшением нематериальных активов про-

В статье рассматриваются экономические аспекты предоставления в пользование нематериальных активов. Изучены методики отражения на счетах бухгалтерского учета операций по предоставлению и получению нематериальных активов в пользование по договорам франчайзинга Российской Федерации, Украины, на основании которых разработана корреспонденция счетов для организаций Беларуси.

In article, economic aspects of granting of non-material actives in using are considered. Reflexion techniques on accounts of accounting of operations on granting and reception of intangible actives in using under contracts of a franchise of the Russian Federation, Ukraine on which basis the correspondence of accounts is developed for the organizations of Belarus are studied.

Статья поступила в редакцию 6.12.2010 г.



Таблица 1

№ п/п	Наименование нематериального актива	Инвентарный номер	Правоохранительный документ			Нормативный срок использования	Контрагент	Договор			Срок предоставления в пользование	Сведения о досрочном расторжении	
			Дата	Номер	Наименование			Дата	Номер	Наименование		Дата, документ	Основание (причина)

мысленной собственности и другими случаями, предусмотренными законодательством – Акт об изменении первоначальной стоимости нематериального актива. Когда истекает срок действия договора на предоставление нематериальных активов в пользование и стороны не продлевают его, то они списываются с баланса организации-получателя. Это оформляется разработанной формой Акта на списание нематериальных активов. В случае продления договора в инвентарной карточке учета нематериальных активов, полученных в пользование, делается соответствующая запись в разделе сведения об изменении срока использования нематериального актива.

В РОССИЙСКОЙ Федерации, Украине и Беларуси полученные в пользование нематериальные активы отражаются забалансом. Для отражения сумм паушального платежа и роялти используются счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По мнению автора, существующая методика имеет ряд недостатков:

1. Использование счета 60 при отражении операций по предоставлению нематериальных активов оправдано в случае договора купли-продажи, который влечет за собой переход права собственности на актив. Это противоречит сути осуществляемых операций.

2. Отражение актива у правополучателя на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» не рационально, так как на основании заключенного договора правополучатель обладает таким же объемом прав, как и правообладатель. Следовательно, полученный в пользование нематериальный актив является собственностью организации-получателя, равно как и организации-правообладателя. Он должен отражаться на балансовом счете 04 «Нематериальные активы» в течение срока действия договора и подлежать амортизации.

3. Организация-правополучатель не является покупателем, так как по договору ей предоставляется право использования актива в течение определенного периода. Поскольку нет продажи самого нематериального актива, отсутствует основание для отражения данных операций с использованием счета 62.

4. Использование счета 91 «Операционные доходы и расходы» организацией-правообладателем не соответствует сути осуществляемых операций, так как на данном счете отражаются операции, связанные с продажей и прочим выбытием нематериальных активов, а предоставление нематериальных активов в пользование за плату не является реализацией и относится к операционной деятельности организации.

5. В результате передачи нематериального актива в пользование организация-правообладатель продолжает

использовать его в своей деятельности (этот факт объясняется особенностью данного вида активов). Следовательно, нет основания для отражения начисленной амортизации в дебет счета 91.

НА ОСНОВАНИИ изучения практики зарубежных организаций и отечественных законодательных актов по отражению в системе бухучета операций по предоставлению в пользование нематериальных активов автором предложена методика учета данных операций у организаций-правообладателей и правопользователей Беларуси. Использование счетов 62 организацией-правообладателем и 60 организацией-правополучателем нецелесообразно, так как применимо только при осуществлении хозяйственной деятельности на основании договора купли-продажи. То же касается и счета 76, поскольку предоставление нематериальных активов на возмездной основе не является услугой.

Поэтому для учета такого рода расчетов автор предлагает использовать счет 78 «Расчеты по предоставленным в пользование нематериальным активам» и отнести его к VI разделу «Расчеты» Типового плана счетов бухучета. Счет 78 по назначению и структуре будет относиться к основным счетам для учета расчетных операций, где будет отражаться состояние дебиторской и кредиторской задолженности нематериальных активов, переданных в пользование. По отношению к балансу данный счет будет активно-пассивным.



Таблица 2

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Учет у организации-правообладателя		
Отражается стоимость нематериального актива, переданного в пользование	04-3	04-1
Паушальный платеж признан доходом будущих периодов	78-1	98-1
Отражен НДС по паушальному платежу	97	68-2
Отражены расходы по командировке работника в организацию, которая является правопользователем	92-2	71
Отражается списание части НДС по паушальному платежу, относящегося к отчетному месяцу	92-3	97
Отражается доход в части паушального платежа, относящегося к отчетному месяцу	98-1	92-1
Отражается доход в части роялти, относящихся к отчетному месяцу	78-2	92-1
Начислен НДС в бюджет от суммы роялти	92-3	68-2
Списан финансовый результат (прибыль)	92-9	99
Уплачен НДС в бюджет	68-2	51
Начислена амортизация переданного в пользование нематериального актива	20 (44)	05-2
По истечении срока договора на передачу в пользование нематериального актива	04-1	04-3
Учет у организации-правопользователя		
Отражается начисление паушального платежа	08-6-4	78-1
Отражается НДС по паушальному платежу	18	78-1
Введен в эксплуатацию полученный в пользование нематериальный актив	04-4	08-6-4
Перечисление паушального платежа с НДС	78-1	51
Зачет НДС в части, приходящейся на весь паушальный платеж	68	18-22
Начисление роялти	20	78-2
Начисление НДС по роялти	18-21	78-2
Перечислены суммы начисленных роялти	78-2	51
Зачет НДС в части, приходящейся на роялти	68	18-22
Начислена амортизация по полученному в пользование нематериальному активу	20	05-3
Отражается выбытие полученного в пользование нематериального актива в связи с истечением срока действия договора	04-5 05-3	04-4 04-5

К счету 78 предлагаю открытие следующих субсчетов:

- 78-1 «Паушальный платеж»;
- 78-2 «Роялти»;
- 78-3 «Штрафные санкции».

По кредиту счета 78 автор предлагает отражать начисление паушального платежа, роялти или штрафной санкции, по дебету – их погашение.

Для учета нематериальных активов, переданных в пользование, автор предлагает открытие следующих субсчетов: к счету 04 «Нематериальные активы» – 04-1 «Нематериальные активы, используемые в предпринимательской деятельности», 04-3 «Нематериальные активы, переданные в

пользование», 04-4 «Нематериальные активы, полученные в пользование», 04-5 «Выбытие нематериальных активов». К счету 05 «Амортизация нематериальных активов» — 05-2 «Амортизация переданных в пользование нематериальных активов», 05-3 «Амортизация полученных в пользование нематериальных активов». К счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» – 08-6-4 «Поступление нематериальных активов в пользование».

Рекомендуемая корреспонденция счетов по отражению операций, связанных с предоставлением нематериальных активов в пользование, пред-

ставлена в таблице 2.

Использование предложенной корреспонденции счетов позволит привести в соответствие порядок отражения на счетах бухучета таких операций с их экономической сутью. Наиболее целесообразно, по мнению автора, в данном случае использование счета 92 «Внереализационные доходы и расходы», поскольку предоставление нематериальных активов за плату в пользование не связано с их реализацией.

Введение активно-пассивного счета 78 для отражения материального имущества организации и операций, основанных на договоре купли-продажи, позволит их выделить, контролировать и будет источником информации для анализа.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь. – Минск: Современ. шк., 2009. – 572 с.
2. О регистрации лицензионных договоров, договоров уступки, договоров залога прав на объекты права промышленной собственности и договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга): постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 21 марта 2009 г., № 346 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс].
3. Об утверждении инструкции о порядке регистрации лицензионных договоров, договоров уступки, договоров залога прав на объекты права промышленной собственности и договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга): постановление Государственного комитета по науке и технологиям Респ. Беларусь, 15 марта 2009 г. № 6 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс].
4. Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов: постановление Минфина Респ. Беларусь, 20 дек. 2001 г. № 128: в ред. постановления Минфина Респ. Беларусь от 25.06.2010 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс].
5. Привольнова О. Что бухгалтер должен знать об учете франшизы? / О. Привольнова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a10/171978.html>.
6. Трофимова Н. А. Бухгалтерский учет нематериальных активов на предприятиях машиностроения: автореф. ... дис. канд. экон. наук: 08.00.12 / Н. А. Трофимова; Сибирский ун-т потребительской кооперации. – Новосибирск, 2009. – 16 с.

Раздел подготовили Сергей КУЛАЧЕНКО.