Международный Университет Бизнеса и Новых Технологий

*ИПК центр переподготовки военнослужащих «КОНВЕРСИЯ»*

**Кафедра**

**бухгалтерского учета и аудита**

*ВЫПУСКНАЯ РАБОТА*

*тема*:

« Нематериальные активы как объект учета предприятия»

Руководитель работы

***Миронычева Г.А.***

Слушатель:

***Колчина А. А.***

Я Р О С Л А В Л Ь

1999

***С О Д Е Р Ж А Н И Е Р А Б О Т Ы***

ВВЕДЕНИЕ................................................................................стр. 3

1. Понятие нематериальных активов и их отражение в учетной политике предприятия.
2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета нематериальных активов.............................................................................стр. 4
3. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов.
4. Проблемность отнесения объектов учета к НМА..................................................................................стр. 13
5. Отражение НМА в учетной политике предприятия....стр. 25
6. Учет поступления и создания нематериальных активов.
7. Синтетический и аналитический учет НМА.................стр. 26
8. Отражение в учете основных способов поступления нематериальных активов на предприятие..................................................стр. 27
9. Особенности учета создания нематериальных активов..............................................................................стр. 33
10. Документальное оформление движения объектов НМА...................................................................................стр. 35
11. Амортизация и инвентаризация нематериальных активов.
12. Условия и способы начисления амортизации НМА.....стр. 37
13. Порядок проведения инвентаризации нематериальных активов..............................................................................стр. 40
14. Учет выбытия нематериальных активов............................стр. 42

ЗАКЛЮЧЕНИЕ..........................................................................стр. 46

Список использованной литературы......................................стр. 47

Приложение

**ВВЕДЕНИЕ**

Одним из принципиально новых объектов российского бухгалтерского учета являются нематериальные активы. С развитием рыночных отношений это понятие не только вошло в теорию, но и стало применяться на практике. Стало все более очевидным, что так называемые материальные активы не являются единственным фактором обеспечения доходности организации. Существуют и иные виды активов, которые не имеют такого классического признака, как вещественная субстанция, но могут играть важнейшую роль в процессе получения предприятием прибыли.

В процессе написания работы я стремилась отразить актуальность избранной темы. План работы в соответствии с методическими рекомендациями разбит на несколько глав. В первой главе я подробно остановилась на сущности объектов нематериальных активов, перечислила нормативную базу их учета, описала основные проблемы, возникающие при классификации и учете отдельных объектов НМА. Вторая глава повествует об основных способах приобретения НМА. В работе также уделено внимание вопросам разбиения объектов НМА по амортизационным группам, способам начисления амортизации и инвентаризации объектов нематериальных активов. В ходе написания работы также освещены вопросы выбытия (порядок списания и начисления НДС).

**1.** **Понятие нематериальных активов и их отражение в учетной политике предприятия*.***

1. ***Нормативное регулирование бухгалтерского учета нематериальных активов.***

В процессе ведения бухгалтерского учета для грамотного правового отражения в учете нематериальных активов необходимо быть ознакомленным со следующими нормативными документами:

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть I и II.

3. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 1994 г. № 170.

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. № 56 и рекомендованы для применения на территории управления Российской Федерации письмом Министерства экономики и Министерства финансов РСФСР от 19 декабря 1991 г. № 18-5, с изменениями, утвержденными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 1994 г. № 173, от 28 июля 1995 г. № 81и от 17 февраля 1997 г. № 15.

5. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли. Утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 г. № 552 с изменениями и дополнениями, утвержденными Правительством Российской Федерации 1 июля 1995 г. № 661.

6. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49.

7. О годовой бухгалтерской отчетности организации. Приказ Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. № 97. Приложения 1, 2 к приказу Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. №97.

8. О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость. Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 11 октября 1995 г. № 39.

9. О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций. Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 10 августа 1995 г. № 37.

10. Патентный закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3517

11. О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров Российской Федерации. Закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. №3520-1.

12. О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных. Закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3523-1.

13. О правовой охране топологий интегральных микросхем. Закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3526-1.

14. Об авторском праве и смежных правах. Закон Российской Федерации от 9 июля 1993 г. № 5351-1.

15. Земельное законодательство.

16. О недрах Российской Федерации. Закон Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. 2395-1 (с изменениями и дополнениями).

17. О приведении земельного законодательства Российской Федерации в соответствие с Конституцией Российской Федерации. Указ Президента Российской Федерации от 24 декабря 1993 г. № 2287.

Также обязательным для предприятий, использующих НМА, является следование учетной политике в части этих объектов учета (в частности, срок полезного использования, порядок начисления амортизации).

1. ***Понятие, классификация и оценка нематериальных активов. Проблемы, возникающие при определении относящихся к НМА объектов учета.***

Понятие объекта, относящегося в бухгалтерском учете к нематериальным активам, дано в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, приказ Министерства финансов России от 26.12.94 № 170. Согласно Положению нематериальные активы классифицируются как права, которые наряду с правовыми нормами отвечают следующим двум требованиям: используются в течение длительного периода, превышающего один год; приносят доход в процессе их использования. В соответствии с Положением данные права возникают: из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.; патентов на изобретения, промышленные образцы, коллекционные достижения; свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование; из прав на «ноу-хау» (научно-технической, организационной, финансово-экономической информации, составляющей коммерческую тайну, в отличие от изобретения «ноу-хау» не требует регистрации и охраняется путем установления запрета на ее разглашение) и др.; из прав на пользование земельными участками и природными ресурсами.

Наряду с указанными правами в составе нематериальных активов учитываются организационные расходы.

Перечень нематериальных активов, установленный Положением, расширяется также за счет следующих видов активов, которые включаются в состав нематериальных активов согласно: письму Министерства финансов России № 117 «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий» у организации-покупателя - разница между фактическими затратами по приобретению другого предприятия в процессе его приватизации и его оценочной стоимостью - так называемая «деловая репутация организации» (без денежных средств, передаваемых покупателем организации согласно инвестиционным программам); письму Министерства финансов России № 37 «О внесении изменений в письмо Министерства финансов России от 29.10.93 № 118 «Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве» у организации-покупателя - стоимость жилых квартир, приобретенных в жилых домах; Общероссийскому классификатору основных фондов народного хозяйства Российской Федерации, утвержденному постановлением Госстандарта России от 26.12.94 № 359 затраты на геологоразведочные и научно-исследовательские работы (наукоемкие промышленные технологии). Регистрация и использование объектов, относящихся к нематериальным активам, регулируются специальным законодательством: законом об авторском праве и смежных правах (от 09.07.93 № 5351-1) - авторские права на произведения науки, искусства и смежные права, возникающие в связи с созданием и использованием фонограмм, исполнений, постановок, передач организацией эфирного и кабельного вещания; законом о правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных (от 23.09.92 № 3523-1) - программы для ЭВМ, базы данных, модификации программ для ЭВМ; патентным законом (от 23.09.92 № 3517-1) - имущественные, а также связанные с ними личные неимущественные отношения, возникающие в связи с созданием, правовой охраной и использованием изобретений, полезных моделей и промышленных образцов (использование последних регулируется также иными законами); законом о товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров (от 23.09.92 № 3520-1) — товарный знак, фирменное наименование, знак обслуживания и т. п.; законом о правовой охране технологий интегральных микросхем (от 23.09.92 № 3526-1).

Нематериальные активы можно классифицировать так: часть основных фондов (внеоборотных активов), не имеющих физической основы, но которые имеют стоимость (представляют ценность), базирующуюся на правах или привилегиях. Исключением из этого определения являются квартиры, приобретаемые организациями в собственность, которые в соответствии с действующим порядком учитываются в составе нематериальных активов; активы, которые покупаются или создаются в порядке долгосрочных инвестиций; активы, выступающие в качестве отдельного объекта, с возможностью его отделения от носителя и передачи актива другим пользователям. Не могут быть отнесены к нематериальным активам какие-то качества физических лиц (квалификация, деловые связи и т. п.), поскольку эти качества, с одной стороны, могут быть учтены в оплате их труда, а с другой, не могут быть отделены от их носителя и переданы другому пользователю; активы, которые не предназначены для продажи; активы, при создании которых могут быть учтены затраты, связанные с их разработкой.

Тематически выделю и охарактеризую следующие виды нематериальных активов: *объекты интеллектуальной собственности; права пользования природными* *ресурсами; отложенные затраты; деловая репутация организации.*

***Объекты интеллектуальной собственности*** можно разделить на два вида: регулируемые патентным правом и регулируемые авторским правом.

*Патентное право* охраняет содержание произведения. Для охраны изобретения, полезных моделей, промышленных образцов, фирменных наименований, товарных знаков, знаков обслуживания необходима их регистрация по установленной процедуре в соответствующих органах. Перечень объектов, охраняемых патентным правом, исчерпывающий.

Регистрация объектов, регулируемых авторским правом, не нужна. Автор обязан выразить свое произведение в любой объективной форме, позволяющей воспроизводить указанный объект. Перечень объектов, регулируемых авторским правом, примерный и может быть расширен за счет создания новых произведений.

***Объекты, регулируемые патентным правом (объекты промышленной собственности).*** Правовое регулирование объектов промышленной собственности осуществляется Патентным законом РФ (10, Законом РФ (II), а также подзаконными нормативными актами, регулирующими процедуру оформления и регистрации объектов, размеры пошлин и иные вопросы.

*Изобретение* подлежит правовой охране, если оно является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо (устройство, способ, вещество, штамм, микроорганизм, культуры клеток растений и животных) или является известным устройством, способом, веществом, но имеет новое применение. Патент на изобретение выдается сроком до 20 лет и удостоверяет приоритет изобретения, авторство, а также исключительное право на его использование.

*Промышленный образец* - художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид. Отличительными признаками патентоспособности промышленного образца являются его новизна, оригинальность и промышленная применимость. Патент на промышленный образец выдается на срок до 10 лет и может быть продлен еще на срок до 5 лет.

*Полезная модель* представляет собой конструктивное выполнение из составных частей. Отличительные признаки полезной модели - новизна и промышленная применимость. Правовая охрана полезной модели осуществляется при наличии свидетельства, выдаваемого Патентным отделом на срок до 10 лет и продлеваемого по ходатайству патентообладателя на дополнительный срок до 3 лет.

Основные формы использования охраняемых патентным правом объектов - передача прав по лицензионному договору и внесение объекта в качество вклада в уставный капитал организации. Лицензионный договор существенно отличается от договора купли-продажи и найма, поскольку патентовладелец передает по лицензионному договору не само изобретение, а лишь исключительное право на его использование; патентовладелец может передать право на использование изобретения широкому кругу третьих лиц и сам использовать изобретение. Стоимость охраняемых патентом объектов складывается из затрат на их приобретение, юридических, консультационных и других затрат.

*Товарный знак и знак обслуживания* - обозначения, позволяющие различать соответственно однородные товары и услуги разных юридических или физических лиц. Правовая охрана товарного знака и знака обслуживания осуществляется на основе свидетельства Патентного ведомства, удостоверяющего приоритет товарного знака, исключительное право владельца на товарный знак в отношении товаров, указанных в свидетельстве. Свидетельство выдается на срок 10 лет и может продлеваться каждый раз на этот же срок.

*Наименование места происхождения товара* - название страны, населенного пункта или другого географического объекта, используемого для обозначения товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными или людскими факторами либо обоими факторами одновременно. Правовая охрана наименования места происхождения товара осуществляется на основе свидетельства Патентного ведомства, выдаваемого на срок 10 лет и продлеваемого каждый раз на этот же срок.

*Фирменное наименование* - индивидуальное название юридического лица. Оно регистрируется при государственной регистрации юридического лица и действует во время его существования.

Правовой формой использования товарного знака, знака обслуживания и фирменного наименования является лицензионный договор.

*«Ноу-хау»* - информация технического, организационного, служебного или коммерческого характера, имеющая действительную или потенциальную коммерческую ценность в связи с неизвестностью ее третьим лицам. К этой информации нет свободного доступа на законном основании, и обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности. В отличие от других объектов промышленной собственности «ноу-хау» не подлежит регистрации, а охраняется путем запрета на ее разглашение для лиц, имеющих доступ к этой информации. По договору о передаче «ноу-хау» передается само «ноу-хау», а не право пользования им. Обязательными элементами договора о передаче «ноу-хау» являются описание всех признаков передаваемого объекта, меры по охране конфиденциальности и содействия в практической осуществимости «ноу-хау».

***Объекты, регулируемые авторским правом.*** Регулирование объектов авторским правом осуществляется в соответствии с Законом РФ. *Программа для ЭВМ* - объективная форма представления совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств. К ней относятся также подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы, и аудиовизуальные отображения. База данных - объективная форма представления и организации совокупности данных (статей, расчетов и др.), систематизированных с целью нахождения и обработки этих данных. Топология интегральных микросхем - зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними. Помимо указанных объектов авторских прав могут быть и другие произведения науки, а также литературы и искусства.

Правовой формой передачи объектов авторского права является авторский договор (на воспроизведение произведения, его переработку, распространение).

Договоры о передаче имущественных прав на программу ЭВМ, базу данных, топологию интегральных микросхем могут быть зарегистрированы в Российском агентстве по правовой охране указанных объектов по соглашению сторон. Договор о полной уступке всех имущественных прав на зарегистрированные объекты подлежит обязательной регистрации в Агентстве.

К объектам интеллектуальной собственности следует отнести лицензии, дающие право заниматься определенным видом деятельности (торговлей, аудитом и др.), если они выдаются на срок более 1 года.

*Права пользования природными ресурсами* составляют право пользования земельным участком, недрами (например, на добычу полезных ископаемых) и право на геологическую и другую информацию о недрах. ***Отложенные затраты*** - организационные расходы и расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР). *Организационные расходы* состоят из затрат по оплате услуг консультантов, рекламы, по подготовке документации, регистрационным сборам и других расходов организации в период ее создания до момента регистрации.

Следует отметить, что в состав организационных расходов, включаемых в состав нематериальных активов, входят расходы, связанные с образованием юридического лица и признанные в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный капитал. Расходы организации, связанные с необходимостью переоформления учредительных и иных документов (расширение организации, изменение видов деятельности, представление образцов подписей должностных лиц и пр.), изготовления новых штампов, печатей и т.п., включают в состав общехозяйственных расходов организации и отражают по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». Организации, изменяющие организационно-правовую форму, указанные расходы производят за счет прибыли, остающейся в их распоряжении.

*Расходы по НИОКР* - затраты на осуществление или приобретение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ с целью совершенствования техники, технологии, организации производства и управления. Как и по другим объектам, критериями для отнесения НИОКР к нематериальным активам являются возможность их длительного использования и подтвержденная способность приносить доход. Затраты на НИОКР, выполняемые для других организаций, рассматриваются как коммерческие операции и в состав нематериальных активов не включаются.

*Деловая репутация организации* - разница между стоимостью фирмы как единого целостного имущественно-финансового комплекса, имеющего определенную репутацию, и балансовой стоимостью имущества этой фирмы. В отечественном учете цена фирмы определена законодательно как «разница между покупкой и оценочной стоимостью имущества» по приватизируемым организациям.

***1.3. Проблемность отнесения объектов учета к НМА.***

Теперь остановлюсь на проблемах, возникающих при идентификации некоторых объектов НМА и их отражении в учете. Классификация объектов учета по группам НМА, а также первоначальное признание объекта нематериальным активом до сих пор составляет серьезную практическую и теоретическую проблему. Трудности идентификации объектов сопровождаются и дополнительными проблемами учета операций с объектами, которые могут быть признаны НМА, в частности, с учетом затрат на поддержание объектов в рабочем состоянии, исчислением и учетом амортизации и т. п.

Идентификация имущества, в том числе НМА, как составной части внеоборотных активов предприятия производится при обязательном условии долгосрочного периода его существования и полезного использования. Хотя на практике под долгосрочным периодом принято понимать срок более одного года, однако, принимая во внимание соответствие учета и отчетности характеру деятельности предприятия, целесообразно применять такой критерий, как длительность производственного цикла. Если имущество используется в течение одного производственного цикла, даже если продолжительность цикла более года, оно не может быть отнесено к внеоборотным активам по своему экономическому содержанию.

Примерами деятельности с продолжительным производственным циклом являются научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, а в промышленности - выполнение разового заказа на производство специфической продукции, когда продукция выпускается в единственном экземпляре или в ограниченном числе экземпляров. На практике материальные объекты, используемые исключительно при выполнении таких работ, хотя и относятся по критериям стоимости и срока службы к основным средствам, учитываются в составе затрат на производство этих работ как специальное оборудование. Если при выполнении работ используются имущественные права, приобретенные для выполнения конкретного заказа и не подлежащие использованию для других работ, стоимость их должна быть полностью отнесена на затраты по выполнению этого заказа. Таким образом, в составе НМА следует учитывать только те имущественные права, срок полезного использования которых составит более одного производственного цикла.

Учет НМА в России и большинстве стран осуществляется в исторической оценке. НМА могут быть приобретены на основании авторских договоров или договоров купли-продажи, в этом случае учетная стоимость основывается на цене сделки. При создании НМА самим предприятием они учитываются исходя из затрат на их создание.

Российское законодательство предусматривает также возможность применения согласованной оценки, если НМА внесены в качестве взноса в Уставный капитал. Однако такая практика противоречит определению НМА, поскольку при внесении НМА в качестве взноса в Уставный капитал, равно как и при безвозмездном их получении, отсутствуют затраты предприятия. Проект Международного стандарта учета «Нематериальные активы» прямо оговаривает, что объекты идентифицируются как НМА только когда могут быть достоверно оценены затраты предприятия на их приобретение или создание. Из определения НМА как объектов, приносящих доход, следует, что, если объект имущественного права не является источником будущих доходов, он не должен учитываться в составе НМА. НМА могут выступать как самостоятельный источник дохода, так и необходимый компонент комплекса ресурсов. Объект может быть идентифицирован как НМА только в том случае, если способность приносить доход внутренне присуща ему самому, даже если он используется совместно с другими производственными ресурсами. Если такой объект может быть продан или сдан в аренду другому предприятию, обладающему необходимыми ресурсами, и при этом доход от его использования также переходит к этому предприятию, то можно говорить о способности этого объекта приносить доход. Доход от объекта может быть оценен.

Такие объекты являются отделимыми от соответствующих ресурсов и могут быть признаны нематериальными активами. Экономический характер НМА предполагает, что обладающее ими и получающее специфический доход предприятие имеет определенные преимущества перед другими участниками рынка, в этом проявляется исключительность имущественных прав.

Отделимостью НМА обусловлена их возможность выступать в качестве товара. НМА представляют собой специфический вид имущества предприятия. Предприятие - держатель этого имущества на основе прав владения или собственности - имеет возможность распоряжаться им по своему усмотрению: продавать, обменивать, распределять, сдавать в аренду и т. д. Исходная возможность предприятия распоряжаться своим имуществом подразумевает, что это имущество может быть, во-первых, оценено и, во-вторых, отчуждено. Однако возможность предприятия отчуждать имущество подразумевает возможность определения цены НМА и их ликвидационной стоимости. Это замечание имеет важнейшее значение для оценки стоимости имущества предприятия. С другой стороны, возможность отчуждения не должна ограничиваться характером самого объекта; ограничивающим фактором здесь могут выступать только договорные особенности правообладания и, в исключительных случаях, нормативные ограничения. Таким образом, анализ нормативных документов и зарубежной практики учета НМА позволяет определить основные признаки, по которым объекты могут быть отнесены к НМА: длительный срок полезного использования; способность приносить доход; возможность оценки по фактически произведенным затратам; способность к отчуждению.

Описанные выше обстоятельства значительно сужают круг объектов, которые должны идентифицироваться как НМА. В частности, в составе НМА не могут быть учтены неотчуждаемые или неисключительные права, к которым относятся, например, лицензии на занятие определенным видом деятельности. Плата за такие лицензии представляет собой форму налога за право заниматься соответствующей деятельностью, лицензионный сбор не является ценой по договору купли-продажи, а сама лицензия лишь удостоверяет факт оплаты лицензионного сбора. В случаях, когда лицензия выдается предприятию в удостоверение того, что оно имеет все необходимые условия для занятия определенным видом деятельности, такая лицензия является по своему характеру сертификатом, а уплаченный сбор - платой за услуги сертификации. Не являясь по экономическому содержанию вложениями во внеоборотные активы, расходы по оплате таких лицензий должны быть учтены в составе текущих или отложенных расходов. Определению НМА соответствуют только те лицензии на определенные виды деятельности, которые предоставляют их владельцам монопольные права и привилегии.

Легко заметить, что описанным условиям не удовлетворяет и такая группа объектов, как организационные расходы. Современная формулировка, определяющая состав объектов, включенных в эту группу НМА, внесла существенное ограничение по сравнению с действовавшей ранее практикой: учету подлежат только организационные расходы, признанные вкладом в уставный капитал предприятия. При учреждении предприятий с большим числом участников организационные расходы могут достигать значительных размеров; это расходы по организации и проведению учредительного собрания и последующих собраний участников, расходы на оплату услуг юристов, пошлины и т. п. Результатом этой работы выступает регистрация предприятия в соответствии с законодательством. Учредители самостоятельно несут расходы по организации, и только в том случае, если это предусмотрено учредительным договором и не противоречит законодательству, эти расходы приравниваются к оплате соответствующей части уставного капитала (стоимости акций). С момента, когда предприятие зарегистрировано, оно несет подобные расходы самостоятельно и должно учитывать их в составе текущих расходов.

Очевидно, что организационные расходы не могут отчуждаться, не имеют ликвидационной стоимости и не являются носителем способности приносить самостоятельный доход. Следовательно, учет организационных расходов в составе НМА не соответствует экономическому содержанию НМА. Влияние стоимости организационных расходов на состояние имущества и обязательств выражается не в увеличении внеоборотных средств, а в уменьшении собственные средств, аналогично использованию прибыли и фондов предприятия. Исходя из этого, организационные расходы, внесенные в качестве вклада в уставный капитал, целесообразно учитывать на контрпассивном счете. Права на объекты интеллектуальной и промышленной собственности учитываются в составе НМА при соблюдении условий длительности использования и доходности. В соответствии с нормативными указаниями в эту группу входят права, возникающие «из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и др., из патентов на изобретения, промышленные образцы, коллекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование; из прав на ноу-хау и др.»

Формулировка, при которой программы ЭВМ и базы данных выделены как отдельный объект интеллектуальной собственности, стала одной из причин тех трудностей, которые возникают при идентификации программных продуктов. Отношения, возникающие в связи с использованием программных продуктов, регулируются Законом РФ «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных», который определяет, что программные продукты являются объектом авторского права и охраняются как произведения литературы и сборники. Авторское право представляет собой совокупность личных неимущественных и имущественных прав, перечень которых приведен в Законе РФ «Об авторском праве и смежных правах». В законе описаны принципиальные различия, возникающие при приобретении имущественных прав на произведения и при приобретении экземпляров произведений.

Имущественные права на программный продукт, которые может приобретать предприятие - это право на распространение, право на импорт, право на сообщение для всеобщего сведения, право на публичный показ. Если предприятие приобретает по авторскому договору либо договору на передачу части исключительных имущественных прав программный продукт и использует его в соответствии с условиями договора для извлечения дохода, этот объект идентифицируется как НМА.

Приобретая экземпляр программы или базы данных, предприятие не приобретает исключительных имущественных прав и может использовать его только для личных целей (в том числе для целей собственного производства); экземпляр может быть продан, но не подлежит распространению (тиражированию) и сдаче в аренду. Для решения задачи идентификации экземпляра программного продукта как объекта учета на первый план выходит его предполагаемое использование на предприятии. Экземпляр программы является источником дохода, который может быть оценен и учтен отдельно от других доходов только в том случае, если программа непосредственно используется для производства продукции или оказания услуг. Стоимость этого средства производства может быть перенесена через амортизацию непосредственно на стоимость продукции. Экземпляры программных продуктов, используемых в управленческих целях, не приносят доходов, которые могут быть оценены и отделены от других ресурсов. Таким образом, имеющаяся практика учета бухгалтерских, справочных и других подобных программ в составе НМА не соответствует экономическому содержанию этих объектов. Проект международного стандарта учета НМА предписывает учитывать объекты, имеющие нематериальный характер, но не являющиеся отделимым источником дохода, в составе текущих или отложенных расходов. Однако если экземпляр программного продукта используется в течение длительного времени, имеет высокую учетную стоимость, обладает ликвидационной стоимостью и может отчуждаться, его целесообразно учитывать в составе внеоборотных активов предприятия. При этом представляется правильным показывать такой объект по статье «Прочие внеоборотные активы».

Все более широкое использование различных программных продуктов в деятельности предприятий приводит к необходимости разработки специальных методов учета таких объектов, правил их амортизации и инвентаризации. Особенностью программных продуктов как производственных ресурсов является высокая скорость морального износа: на предприятии в течение ряда лет может использоваться программа, удовлетворяющая требованиям предприятия, однако по истечении короткого (год или даже менее) срока полностью утратившая ликвидационную стоимость. Кроме того, электронная форма представления такого имущества вводит дополнительные ограничения в части его сохранности. Специфический характер программных продуктов требует отдельного учета программ и баз данных от другого имущества предприятия. Признание специфического характера этих объектов приводит к необходимости введения отдельных счетов для их учета, предусматривающих различное использование объектов учета в производственной деятельности предприятия.

Говоря о программных продуктах как активах предприятия, нельзя оставить в стороне проблему учета расходов, связанных с их поддержанием в рабочем состоянии - оплату услуг по сопровождению и актуализации. Некоторые налоговые инспекторы требуют относить, например, стоимость услуг по актуализации справочных информационно-поисковых систем на увеличение балансовой стоимости этих объектов, учтенных в составе НМА. Поскольку актуализация производится, как правило, ежемесячно, результатом такого подхода будет постоянное изменение стоимости объекта.

Проект международного стандарта учета «Нематериальные активы» уделяет особое внимание порядку учета расходов, относящихся к объектам НМА, числящимся на балансе предприятия . Проект предписывает учитывать в составе стоимости НМА только те последующие расходы, которые приводят к увеличению доходности объекта НМА. Если увеличение дохода в связи с дополнительными вложениями в НМА не определяется, расходы подлежат учету в составе текущих или отложенных расходов. Такая позиция соответствует экономическому содержанию долгосрочных инвестиций и согласуется с российской нормативной базой. Долгосрочные инвестиции связаны с созданием и приобретением нематериальных активов, в их составе учитывается также и стоимость работ, приводящих к изменению сущности объектов в результате реконструкции, расширения и технического перевооружения. Результатом инвестиций в существующие НМА должно быть увеличение их доходности, расширение сферы действия (например, увеличение отдельного объекта природопользования или увеличение производственной квоты по промышленной лицензии), продление срока полезного использования. В соответствии с таким подходом актуализация программного продукта в связи с заменой (модернизацией) операционной среды увеличит срок его службы, поскольку устраняет последствия морального износа. В этом случае расходы по актуализации следует трактовать как вложение в увеличение стоимости НМА, а при исчислении амортизации должно быть учтено увеличение срока полезного использования. В случае, когда регулярная актуализация является необходимым условием работоспособности программы, расходы по актуализации не способствуют увеличению доходности объекта, а препятствуют досрочному прекращению такой доходности. Это условие учитывается предприятием уже при идентификации и первоначальной оценке самого объекта НМА. Следовательно, расходы по плановой регулярной актуализации носят тот же характер, что и техническое обслуживание основных средств и подлежат отнесению к текущим или отложенным расходам.

В отечественной практике в составе НМА учитываются жилые помещения, принадлежащие предприятию на праве собственности. Причина, по которой жилое помещение учитывается не как материальный объект, а как «право собственности» заключается в том, что квартира составляет часть жилого дома, который как объект основных производственных или непроизводственных фондов учтен на балансе того лица, которому принадлежит или в ведении которого находится весь дом. Однако квартиры в домах представляют собой материальный объект и, как правило, не являются самостоятельным источником дохода, таким образом, жилые помещения не удовлетворяют требованиям, предъявляемым к НМА. Имеющаяся практика приводит к тому, что искажается реальная структура и стоимость имущества как балансодержателя дома, так и владельца «права собственности». Вытекающие из такого несоответствия проблемы касаются как амортизации и переоценки, так и проведения ремонтов и технического обслуживания. Эти несоответствия затрагивали и встроенные в жилые дома производственные помещения, однако экономическая необходимость привела к изменениям в регулировании порядка учета этих объектов и расходов на их содержание. В части жилых помещений эти изменения не произведены, и хотя приобретение предприятием в собственность жилых квартир не носит массового характера и, как правило, не касается производственной деятельности, эта проблема требует решения.

Встроенные в жилые дома производственные и непроизводственные помещения, представляют собой материальные объекты и должны учитываться в составе основных средств предприятия. Такой подход позволит учесть, в частности, длительный срок службы помещений, который в отличие от НМА не ограничивается сроком деятельности предприятия. Вместе с тем право собственника встроенных помещений ограничено особым характером этих объектов: в частности, объект не может быть уничтожен по желанию собственника, поскольку является неотъемлемой частью объекта, другие неотъемлемые части которого принадлежат другим лицам. Очевидно, что эти особенности требуют специальных подходов к учету встроенных помещений в составе основных средств; эта группа объектов должна быть учтена отдельно от другого имущества предприятия, право собственника на которые не имеет таких внутренне присущих ограничений.

Правила учета НМА в России не предусматривают ограничения стоимости объектов. Однако требование целесообразности учета и соблюдение принципа существенности при представлении отчетности приводит к тому, что необходим нижний предел стоимости, выше которого имущественные права могут быть идентифицированы как НМА. Гораздо более совершенная практика учета материальных объектов предусматривает для предметов стоимостью до 5 минимальных размеров оплаты труда возможность отнесения к текущим расходам, даже если срок их службы более одного года. Такое положение целесообразно распространить и на нематериальные объекты, удовлетворяющие всем требованиям, предъявляемым к НМА.

Развитие теории и практики учета нематериальных активов должно учитывать специфический характер и особенности объектов учета, содержание и способы реализации имущественных прав, их целевое назначение в деятельности предприятия. Требуют дополнительной разработки правила учета программ ЭВМ и баз данных и расходов по их содержанию, а также встроенных помещений. Отдельную проблему представляет учет аренды (проката) нематериальных объектов в случаях, когда аренда разрешена законодательством или условиями договора, а также нематериальных активов, являющихся объектом финансового лизинга. Развитие и реформирование правил учета нематериальных активов должно способствовать повышению достоверности бухгалтерской и отчетной информации, повысить качество управленческих решений, способствовать устойчивости предприятия, в том числе на финансовом рынке.

При организации бухгалтерского учета нематериальных активов необходимо принимать во внимание то, что Программой реформирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утвержденной Правительством России постановлением от 06.03.98 № 283) предусматривается приведение российских правил бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и правками, установленными международными стандартами финансовой отчетности.

И в заключение этого вопроса остановлюсь на оценке НМА. Порядок постановки на учет нематериальных активов и их оценки зависит от формы их получения. В учете и отчетности нематериальные активы отражают по первоначальной и остаточной стоимости. Отдельно отражают износ нематериальных активов. Первоначальная стоимость определяется для объектов:

- внесенных в счет вкладов в уставный капитал (фонд) - по договоренности сторон (согласованной стоимости);

- приобретенных за оплату у других организаций и лиц - по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведению их до состояния, пригодного к использованию;

- полученных безвозмездно от других организаций и лиц - по рыночной стоимости на дату оприходования.

Затраты по приобретению нематериальных активов включают суммы, выплаченные продавцу объекта, посредникам, за информационные и консультационные услуги, регистрационные сборы и пошлины, таможенные расходы и другие расходы, связанные с приобретением объектов.

Расходы по созданию нематериальных активов и доведению их до состояния, пригодного к использованию, складываются из начисленной соответствующим работникам оплаты труда, отчислений на социальные нужды, материальных затрат и общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Нематериальные активы, поступающие в организацию в порядке обмена на какое-либо имущество, оценивают исходя из остаточной стоимости обмениваемого имущества или его рыночной стоимости (при необходимости - по заключению специалистов).

При получении нематериальных активов в обмен на акции или иные ценные бумаги, выпущенные данной организацией, их оценивают либо по рыночным ценам на нематериальные активы, либо по рыночной стоимости ценных бумаг, выданных в обмен на нематериальные активы.

Организация при постановке на учет нематериальных активов сталкивается с необходимостью решения ряда проблем, которые состоят в классификации актива; определении его стоимости, срока полезного использования и порядка амортизации.

Нематериальные активы в процессе их использования облагаются налогом на имущество.

***1.4. Отражение НМА в учетной политике предприятия.***

В учетной политике по разделу «Нематериальные активы» предприятие обычно определяет:

1. Перечень нематериальных активов, подлежащих амортизации с использованием счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

2. Срок полезного использования этих объектов.

3. Перечень нематериальных активов, по которым погашение стоимости производится без использования счета 05.

4. Перечень нематериальных активов (организационные расходы, товарные знаки, знаки обслуживания), которые не подлежат амортизации.

Также в учетной политике определяются способы амортизации объектов НМА в зависимости от группы. Об этом подробнее повествует глава, посвященная амортизации нематериальных активов.

1. **Учет поступления и создания нематериальных активов**.
2. ***Синтетический и аналитический учет НМА.***

Синтетический учет нематериальных активов осуществляют на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам», и счете 48 «Реализация прочих активов».

Счет 04 активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности. Учет нематериальных активов на счете 04 осуществляют в первоначальной оценке. По некоторым видам нематериальных активов со счета 04 списывают на счета затрат начисленную амортизацию по этим активам.

При наличии в организации нескольких видов нематериальных активов значительной стоимости целесообразно для каждого вида активов открывать субсчета в соответствии с классификацией нематериальных активов, принятой в организации, например: 04-1 «Объекты интеллектуальной собственности»; 04-2 «Права пользования природными ресурсами»; 04-3 «Отложенные затраты»; 04-4 «Деловая репутация»; 04-5 «Прочие объекты».

Аналитический учет по счету 04 ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов.

На счете 05 «Амортизация нематериальных активов» отражаются начисление и списание (при выбытии) амортизации по тем видам нематериальных активов, по которым погашение их стоимости производится с использованием счета 05.

Пример корреспонденции счетов с использованием этих и других корреспондирующих счетов при поступлении, амортизации и выбытиии НМА иллюстрирует приложение 1.

***2.2. Отражение в учете основных способов поступления нематериальных активов на предприятие.***

Основными видами поступления нематериальных активов являются:

1. Приобретение НМА.
2. Создание своими силами и привлечением сторонних исполнителей на договорной основе.
3. Приобретение на условиях обмена.
4. Поступление в счет вклада в уставный капитал организации.
5. Безвозмездное поступление.
6. Поступление нематериальных активов для осуществления совместной деятельности.

Расходы по приобретению и созданию нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 «Капитальные вложения» с кредита расчетных, материальных и других счетов.

При покупке нематериальных активов они ставятся на учет в порядке, установленном для учета долгосрочных инвестиций (капитальных вложений). Постановка на баланс купленных нематериальных активов производится по получении:

1. имущественных прав на предмет авторского договора (исключительных и неисключительных), включая также топологию (элементы интегральных микросхем) после регистрации данного договора;
2. права собственности согласно договору купли-продажи на НИОКР, на «ноу-хау», на программы для ЭВМ и базы данных; права на использование товарного знака и знака обслуживания, либо объектов патентопользователя (изобретения, полезной модели, промышленного образца) на основании лицензионного договора после его регистрации;
3. права пользования недрами и водными ресурсами на основе договора и лицензии, а также на земельные участки согласно договору и акту передачи объекта.

***1. Приобретение НМА.*** Расходы по покупке данных активов учитываются на счете 08 "Капитальные вложения", субсчет 6 «Приобретение нематериальных активов» (без стоимости НДС, включаемого в стоимость счета на покупку актива) в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»). Учет затрат на счете 08 ведется по каждому виду купленных нематериальных активов.

Расходы по покупке отдельного актива определяются его стоимостью в размере, установленном договором, и иными фактическими затратами на приобретение. При приобретении нематериальных активов с оплатой их стоимости за счет привлеченных заемных денежных средств проценты, начисляемые и уплачиваемые за пользование ими, учитываются в следующем порядке. Проценты по кредитам банка, начисленные до ввода в эксплуатацию покупаемого актива, относятся на увеличение его стоимости в пределах ставки ЦБ России: дебет счета 08 «Капитальные вложения», кредит счета 90 «Краткосрочные кредиты банка». Суммы процентов сверх ставки рефинансирования ЦБ России списываются со счета 08 за счет собственных средств организации.

Проценты по кредитам банка, начисленные после ввода в эксплуатацию покупаемого актива, относятся за счет собственных средств организации: Дебет счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредит счета 90 «Краткосрочные кредиты банка». Проценты (доходы), начисленные по заемным средствам, относятся за счет собственных средств организации: дебет счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредит счета 94 «Краткосрочные займы».

Нематериальные активы, требующие после их покупки выполнения определенных работ, связанных с их доведением до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, до завершения этих работ продолжают учитываться по стоимости приобретения на счете 08. Затраты по доведению объекта также учитываются на счете 08, по окончании работ активы в оценке затрат по их покупке и доведению списываются со счета 08 в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

Аналогично учитываются расходы организации по покупке лицензий на осуществление определенных видов предпринимательской деятельности, которые согласно совместному письму Минфина России и Госналогслужбы России от 01.10.93 № 119/НП-4-04/172н учитываются в составе нематериальных активов организации, если лицензия приобретена на срок свыше одного года. На сумму расходов делается запись по дебету счета 04 и кредиту счета 51 «Расчетный счет» (либо 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»). Расходы на приобретение лицензий, если срок их использования не превышает одного года, относятся к текущим расходам, которые учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

По мере готовности объекта к использованию его стоимость списывается со счета 08 в дебет счета 04 «Нематериальные активы». Бухгалтерский учет наличия и движения нематериальных активов ведется на счете 04 «Нематериальные активы». Зачисление в состав нематериальных активов производится на основании карточки учета нематериальных активов типовой формы № НМА-1.

В соответствии с письмом Минфина России от 29.10.95 № 37 приобретаемые организацией нежилые помещения учитываются в составе основных средств - на счете 01 «Основные средства». А в случае финансирования организацией в порядке долевого участия жилищного строительства и получения от застройщика по окончании строительства отдельных квартир в ее бухгалтерском учете делаются следующие записи: Дебет сч 76 - Кредит сч 51 - перечисляются денежные средства на строительство жилого дома в порядке долевого участия;

Дебет сч 08 - Кредит сч 76 - получены права пользования квартирами по вводу в эксплуатацию жилого дома;

Дебет сч. 04 - Кредит сч. 08 - поставлены на учет квартиры в составе нематериальных активов.

Сложной разновидностью процесса покупки нематериальных активов является операция по приобретению организацией другой организации (или ее филиала) с включением ее активов и пассивов на свой баланс по цене, превышающей величину их чистых активов. В данном случае покупатель сначала ставит на учет имущество и иные активы покупаемого субъекта (на основании индивидуально составленных документов их первичного учета), а затем на основании карточки учета по форме. № НМА-1 как нематериальный актив сумму превышения общих расходов по покупке - деловую репутацию продаваемой организации. К деловой репутации могут относиться месторасположение организации, наличие рынка сбыта продукции, работ или услуг и т. п. В бухгалтерском учете операции по покупке организации (ее филиала) отражаются следующими записями: Д-т сч. 08, 19, К-т сч. 76 - отражается покупка организации и обязательства по сделке;

Д-т сч. 01, 10, 20 и др., К-т сч. 08 - имущество, приобретенное в составе организации, ставится на учет по видам, в оценке по первоначальной (балансовой) стоимости;

Д-т сч. 04, К-т сч. 08 - отражаются расходы в сумме превышения над величиной чистых активов;

Д-т сч. 76, К-т сч. 51, 52 - погашена задолженность продавцу.

По приобретенным нематериальным активам организации уплачивают НДС по установленным ставкам. Порядок дальнейшего отражения операций по НДС зависит от назначения нематериальных активов (для производственных нужд, непроизводственных нужд и др.), вида организаций (сельскохозяйственные и малые организации, фермерские хозяйства) и осуществляется таким же образом, как и по основным средствам.

Вместе с тем следует иметь в виду, что в соответствии с Инструкцией ГНС о НДС, НДС по приобретенным нематериальным активам учитывается в общеустановленном порядке по дебету счета 19, субсчет «НДС по приобретенным нематериальным активам», в корреспонденции с кредитом счетов 60 и 76. Ежемесячно после их принятия на учет сумма НДС списывается с кредита счета 19 в дебет счета 68 «Расчеты по налогу на добавочную стоимость». По безвозмездно поступившим нематериальным активам налогооблагаемая прибыль увеличивается на стоимость поступивших активов, но не ниже их остаточной стоимости, числящейся у передающей организации.

***2. Получение нематериальных активов как вклада в уставный капитал.***  При получении организацией нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал они приходуются по видам активов на счете 04 в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями» на основании карточки по форме № НМА-1. Необходимо иметь в виду правила оценки имущества, установленные отдельными законами, регулирующими деятельность организаций определенных организационно-правовых форм. Так, в соответствии с Законом РФ «Об акционерных обществах» предусмотрено производить оценку имущества, получаемого в качестве вклада в уставный капитал, со стоимостью свыше 200 минимальных размеров оплаты труда независимым оценщиком.

К аналогичным активам по способу включения в состав нематериальных активов относятся организационные расходы. Они признаются нематериальными активами, если имелись у одного из учредителей новой организации и были связаны с ее образованием, а затем переданы последней на баланс как вклад в уставный капитал образованной организации. При этом в бухгалтерском учете вновь созданной организации на основании карточки по форме № НМА-1 делаются записи:

Дебет сч 04 - Кредит сч 75.

Аналогичные расходы действующей организации (по переоформлению учредительных и других документов, изготовлению новых печатей, штампов и т.п.) не относятся к нематериальным активам и учитываются в составе ее текущих расходов - по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» или иных аналогичных счетов.

***3. Безвозмездное получение нематериальных активов.*** При получении организацией нематериального актива безвозмездно от других юридических и физических лиц он ставится на учет в порядке, установленном для постановки актива на учет при его покупке. Оценка актива производится по рыночной стоимости, определяемой экспертным путем, или по договоренности сторон. В бухгалтерском учете при такой форме получения актива делается запись по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 87 «Добавочный капитал», субсчет «Безвозмездно полученные ценности». При налогообложении валовая прибыль отчетного периода увеличивается на стоимость актива, полученного безвозмездно.

1. ***Поступление НМА для осуществления совместной деятельности.*** Нематериальные активы могут быть получены организацией при ее слиянии с другими юридическими лицами или их филиалами. В этом случае полученные активы отражаются в учете вновь образованного юридического лица на основании карточки учета по ф. № НМА-1 в оценке по первоначальной (учетной) стоимости у прежнего их балансодержателя. В учете делается запись по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 85 «Уставный капитал» (или 87 «Добавочный капитал»).

***5. Приобретение НМА на условиях обмена***. Поступление нематериальных активов в порядке бартера (обмена) также первоначально отражают на счете 08 с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с последующим оприходованием по дебету счета 04 с кредита счета 08. Переданные в порядке бартера объекты имущества списывают с кредита соответствующих счетов (01, 10, 12, 40 и др.) в дебет счетов реализации (46, 47, 48).

1. ***Особенности учета создания нематериальных активов.***

Создание организацией нематериального актива собственными силами связано, как правило, с осуществлением научно-исследовательских изысканий и разработок, результатом которых является образец нового изделия (включая документацию на него) или новая технология (ст. 769 ГК РФ).

Порядок учета затрат по созданию изысканий и разработок зависит от характера производственных структур организации, их создающих, а также перспективы и характера их дальнейшего использования. Изыскания и разработки, осуществляемые не научно-исследовательскими организациями для собственных нужд, могут вестись обособленным подразделением, затраты которого будут учитываться на счете 20 «Основное производство». При отсутствии учредительных документов затраты учитываются на счете «Капитальные вложения» в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов и денежных средств.

От способа ведения работ и учета затрат по ним зависит их состав и порядок расчетов организации с бюджетом по налогу на добавленную стоимость (НДС). В первом случае расчеты по НДС ведутся в общем порядке, предусматривающем отражение сумм налога, причитающихся к уплате по полученным материалам; работам и услугам, - по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», и списание их в дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом» - по уплате налога.

В случае выполнения данных работ для собственных нужд НДС учитывается в составе затрат на создание актива. Во втором случае учет НДС ведется в порядке, установленном для работ по капитальному строительству, выполняемому организацией хозяйственным способом.

Суммы НДС, причитающиеся к уплате по полученным материалам, работам и услугам, отражаются по дебету счета 08 в корреспонденции со счетами учета расчетов. Ежемесячно на сумму фактических затрат по созданию изысканий и разработок (за минусом НДС) создается задолженность перед бюджетом по НДС. Делается запись по дебету счета 08 и кредиту счета 68.

Изыскания и разработки могут быть по окончании работ проданы, если эта операция считается организацией целесообразной. В этом случае затраты по созданию будут учтены на счете 40 «Готовая продукция» как продукция, предназначенная для продажи, либо списаны в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Капитальные вложения» или других счетов учета затрат.

Изыскания и разработки после их создания могут быть списаны за непригодностью с отнесением затрат по их созданию на финансовый результат как затрат по производству, не давшему продукции. Изыскания и разработки после их создания могут быть отложены для использования в производстве в дальнейшем. Организация исходя из перспективы использования данных активов и возможности получения дохода по ним через определенный период времени может принять два решения для учета накопленных затрат.

Первое основано на использовании принципа осмотрительности и предусматривает списание расходов на изыскания и разработки на себестоимость продукции текущего года, как сомнительных с точки зрения их использования и получения по ним дохода. При этом они могут быть учтены по окончании работ по дебету счета 31 «Расходы будущих периодов» как расходы будущих периодов и списаны с него на затраты в течение отчетного года.

Второе решение основано на признании полезности полученного результата, которое находит отражение в соответствующих документах по оформлению созданных активов (патентах, свидетельствах, документах о регистрации и т. п.) и предусматривает списание расходов на создание изысканий и разработок как затрат по созданию нематериальных активов с кредита счета 08 «Капитальные вложения» в дебет счета 04, которые будут учитываться без начисления амортизации до момента начала их использования.

Исследования и разработки могут быть произведены для непроизводственной сферы деятельности организации. В этом случае расходы будут списаны с кредита счета 20 или 08 за счет собственных средств организации - в дебет счета 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Фонды специального назначения».

***2.4. Документальное оформление движения объектов НМА.***

В настоящее время отсутствуют какие-либо рекомендации по документальному оформлению движения нематериальных активов, в связи с чем организации должны сами разрабатывать формы соответствующих документов исходя из Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете и Закона о бухгалтерском учете, определивших перечень обязательных реквизитов в документах, и особенностей учитываемых объектов.

В соответствии с особенностями нематериальных активов в документах по их поступлению и выбытию должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации и некоторые другие реквизиты. Особое внимание следует обратить на правильность оформления перехода права на владение нематериальными активами. Например, приобретение права на объекты, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели и др.), должны подтверждаться соответствующими лицензионными договорами, зарегистрированными в Патентном отделе. Приобретенные права должны быть оформлены договорами с юридическими или физическими лицами. Приобретение права на пользование природными ресурсами возможно лишь при наличии документов, подтверждающих права продавцов или учредителей и оформлении передачи права в соответствии с установленным законодательством порядком.

Особенностью некоторых нематериальных активов как объектов учета (например, «ноу-хау») является необходимость принятия мер по их защите. С этой целью целесообразно разработать особые внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательства этих лиц не разглашать соответствующие сведения и их должностные инструкции, а также другие необходимые сведения. Синтетический и аналитический учет поступления и создания нематериальных активов.

1. **Амортизация и инвентаризация объектов нематериальных активов**.
2. ***Условия и способы начисления амортизации НМА. Распределение объектов по группам для целей определения амортизационных сумм.***

Нематериальные активы используются длительное время, и в течение этого времени их стоимость равномерно (ежемесячно) переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги путем начисления по ним амортизации. Амортизация начисляется по всем видам нематериальных активов вне зависимости от источников и формы их получения, кроме:

1. квартир, приобретенных организацией в жилых домах;
2. организационных расходов учредителей, внесенных в качестве вклада в уставный капитал;
3. торговых марок и знаков обслуживания.

В соответствии с Планом счетов для учета амортизации предназначен счет 05 «Амортизация нематериальных активов». Сумма амортизации определяется ежемесячно по каждому их виду. По аналогии с основными средствами начисление амортизации по нематериальным активам целесообразно начинать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объектов в эксплуатацию, и прекращать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия из эксплуатации.

В зависимости от способа начисления амортизации условно можно выделить три группы нематериальных активов.

К *первой* группе относятся нематериальные активы, стоимость которых погашается путем включения амортизационных отчислений в себестоимость продукции, работ, услуг. Из-за отсутствия каких-либо стандартных норм организации должны самостоятельно определять срок полезного использования, например, исходя из времени, обусловленного договором. Срок договора берется за основу расчета норм амортизации по данному виду нематериальных активов. Второй способ - исходя из срока полезного использования нематериального актива, в котором нематериальный актив приносит прибыль.

По объектам, срок полезного использования которых установить трудно или невозможно, годовая норма амортизации определяется в расчете на десять лет, т.е. 10% в год.

Начисление амортизации по первой группе нематериальных активов в учете отражается записью:

1. Дебет счета 20 Начисление амортизации

Кредит счета 05 по нематериальным активам

***Пример.*** *Организация купила «ноу-хау» стоимостью 60000 руб. и установила срок его полезного использования в 5 лет. Ежемесячная норма амортизации актива составит - 1000 руб. (60000 : 5 : 12). Из этого следует, что амортизация нематериальных активов производится с применением только одного способа - линейного, предусматривающего равномерное списание стоимости актива в течение всего срока его службы.*

*Вторая* группа нематериальных активов появилась с 1 января 1995 г. после введения нового Плана счетов, утвержденного Приказом Минфина РФ № 173 от 23.12.94 г.

В комментариях к счету 04 «Нематериальные активы» выделены объекты, по которым начисленные суммы амортизационных отчислений списываются непосредственно в кредит счета 04 без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов». Таким образом списывается «разница между покупной ценой и оценочной стоимостью имущества». В соответствии с пунктом 3 Письма Минфина РФ от 23 декабря 1992 г. № 117 «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий», указанная разница в течение десяти лет, но не более срока деятельности предприятия переносится ежемесячно на издержки производства путем отражения соответствующих сумм по дебету счетов затрат на производство и кредиту счета 04 субсчета «Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью имущества». В учете погашение стоимости по данному виду нематериальных активов отражается записью: Дебет счета 20 (44) - Кредит счета 04.

Данный вид нематериальных активов представлен в бухгалтерской отчетности по строке 340 «Деловая репутация организации». Приложение к балансу, форма № 5.

К *третьей* группе относятся нематериальные активы, по которым амортизация не начисляется. В международной практике не амортизируются объекты, чья стоимость с течением времени не падает, а также объекты, приносящие прибыль, которая с течением времени не уменьшается. В отечественной практике к данной группе нематериальных активов в соответствии с пунктом 4.23.1 Приказа Минфина РФ №97 от 12 ноября 1996 г. относятся расходы по созданию организаций, признанные в соответствии с учредительными документами вкладом учредителей в уставный капитал. В составе нематериальных активов эти расходы принимаются только по вновь создаваемым организациям. К таким расходам относятся расходы по получению специального разрешения по осуществлению в соответствии с законодательством отдельных видов деятельности, другие расходы, связанные с образованием юридического лица. Эти расходы должны быть признаны учредительскими документами в качестве вклада в уставный капитал. В бухгалтерском учете документально подтвержденные расходы будут отражаться следующей записью: 1. Дебет счета 75 - Кредит счета 85

2. Дебет счета 04 - Кредит счета 75

Организационные расходы как вид нематериальных активов амортизации не подлежат. К этой же группе относится такой же вид нематериальных активов, как «Право пользования квартирой». В Письме Минфина РФ № 37 от 3 апреля 1996 г. сказано, что «при приобретении отдельных квартир в объектах жилого фонда организация-покупатель отражает их стоимость на дебете счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетом по учету расчетов. Организация-продавец списывает с баланса стоимость проданной квартиры, т.е. исключает ее из состава основных средств, с одновременным отражением ее стоимости на забалансовом счете». Начисление износа (амортизации) по данному виду нематериальных активов производится без бухгалтерских системных записей на забалансовом счете 014 «Износ жилищного фонда» в конце года.

В соответствии с пунктом 4.23.1 Приказа Минфина РФ № 97 от 12.11.96 г. к группе неамортизируемых нематериальных активов относятся также товарные знаки и знаки обслуживания.

Для того, чтобы предприятие имело право на начисление амортизации по принадлежащим ему правам - НМА, должны соблюдаться следующие ***условия***:

1. права организации должны быть подтверждены документально и отвечать требованиям гражданского законодательства;
2. права должны использоваться в хозяйственной деятельности предприятия в течение длительного (свыше 1 года) срока;
3. права должны приносить доход;
4. права должны использоваться при осуществлении уставной деятельности предприятия;
5. нематериальные активы не должны принадлежать к той категории НМА, по которым не производится погашение стоимости (начисление амортизации за счет себестоимости) по законодательству РФ.

***3.2. Порядок проведения инвентаризации нематериальных активов.***

В процессе инвентаризации нематериальных активов прежде всего обращается внимание на:

1. наличие документов, подтверждающих права организации на его использование нематериальных активов;
2. правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе.

Как я уже отмечала в первой главе, нематериальные активы как объекты учета еще недостаточно изучены и не регламентированы должным образом, поэтому возможны разногласия (особенно с налоговыми органами) по порядку учета некоторых объектов. Организации должны в этом случае искать варианты решения этих проблем (в том числе с помощью специалистов-экспертов).

При инвентаризации НМА необходимо обратить внимание на правильность организации учета нематериальных активов, включающей следующие моменты:

1. Срок амортизации нематериальных активов должен быть установлен более 1 года.

2. Приобретение нематериальных активов в учете отражается с использованием счета 08 «Капитальные вложения» субсчет «Приобретение нематериальных активов».

3. По каждому виду нематериальных активов должен быть акт приемки, в котором указан срок полезного использования.

4. По каждому виду нематериальных активов должны быть документы, подтверждающие права предприятия на данный вид нематериальных активов.

5. Существуют виды нематериальных активов, стоимость которых погашается через начисление амортизации.

6. Может быть выделена группа нематериальных активов, по которым погашение стоимости производится без использования счета 05.

7. По организационным расходам, товарным знакам и знакам обслуживания амортизация не начисляется и стоимость не погашается. Единственным источником списания данных видов нематериальных активов является чистая прибыль.

1. **Учет выбытия нематериальных активов.**

Основными видами выбытия нематериальных активов являются:

1. Их реализация (продажа).
2. Списание вследствие непригодности.
3. Безвозмездная передача.
4. Передача нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций.

Выбытие нематериальных активов учитывают на активно-пассивном счете 48 «Реализация прочих активов»: в дебет этого счета списывают первоначальную стоимость выбывающих активов, расходы, связанные с их выбытием, сумму НДС по реализуемым активам; по кредиту счета 48 списывают износ по выбывающим нематериальным активам, а также сумму выручки от реализации или другого дохода от выбытия нематериальных активов (в корреспонденции со счетами денежных средств, 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и др.).

1. ***Продажа НМА.*** При продаже нематериальных активов организация решает вопрос определения его продажной (рыночной) стоимости. Продажная стоимость может быть определена в договоре по соглашению сторон или с привлечением независимого эксперта (оценщика). Привлечение оценщика желательно при оценке объектов авторского права, НИОКР и т. п. Процесс оценки состоит в анализе основных и смежных областей применения актива, определении аналогов продукции, выпускаемой на базе этого актива, и др. При этом делаются следующие записи:

Дебет сч 48 - Кредит сч 04 - списывается учетная стоимость актива;

Дебет сч 05 - Кредит сч 48 - списывается сумма начисленной амортизации;

Дебет сч 48 - Кредит сч 68 - отражается задолженность бюджету по НДС, или Дебет сч. 48 - Кредит сч. 76 - на сумму НДС, если расчеты с бюджетом осуществляются по мере оплаты.

Порядок определения НДС зависит от вида нематериального актива. Так, при продаже актива, созданного в организации, его размер определяется по установленной ставке от суммы разницы между выручкой и учетной стоимостью актива (фактической себестоимостью производства актива с учетом НДС). Этот порядок относится также к купленным ранее квартирам, построенным в порядке долевого участия в строительстве. При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дебет сч 76 - Кредит сч 48 - отражается выручка в размере продажной стоимости актива;

Дебет сч 48 (80) - Кредит сч. 80 (48) - отражается финансовый результат от продажи актива;

Дебет сч 51 или др., Кредит сч 76 - отражается погашение задолженности по мере получения денежных средств или в обмен на другие активы.

*Пример реализации объекта НМА (лицензии) с учетом износа с отражением всех проводок приведен в приложении №2.*

***2. Списание объектов нематериальных активов вследствие непригодности***. При списании нематериальных активов по истечении срока их использования делаются следующие записи:

Дебет сч 48 - Кредит сч 04 - списывается учетная стоимость актива;

Дебет сч 05 - Кредит сч 48 - списывается сумма начисленной амортизации по данному активу;

Дебет сч 80 - Кредит сч 48 - отражается неамортизированная часть стоимости актива.

При передаче организацией имущественных прав пользования нематериальными активами на платежи, установленные за пользование этими правами, делаются следующие записи:

Дебет сч 76 - Кредит сч 80 - отражается доход, причитающийся к получению, за минусом НДС от его обшей суммы;

Дебет сч 76 - Кредит сч 68 - отражается сумма НДС от дохода;

Дебет сч 51 - Кредит сч 76 - отражается операция по погашению задолженности за пользование правом.

Следует иметь в виду, что если получатель платежей является организацией-нерезидентом, который не состоит на учете в налоговом органе России, налоги от его выручки уплачивает организация-резидент. При этом делаются следующие записи:

Дебет сч 76 - Кредит сч 68 - отражается сумма налогов от выручки;

Дебет сч 68 - Кредит сч 51 - перечислены налога в бюджет.

1. ***Передача НМА в качестве вклада в уставный капитал другой организации.*** При передаче нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал другой организации делаются следующие записи:

Дебет сч. 48 - Кредит сч. 04 - списывается учетная стоимость актива;

Дебет сч. 05 - Кредит сч. 48 - списывается сумма начисленной амортизации;

Дебет сч. 06 - Кредит сч. 48 - отражается вклад в размере, установленном договором;

Дебет сч. 48 (88) - Кредит сч. 80 (48) - отражается финансовый результат от передачи актива;

Дебет сч. 88 - Кредит сч. 68 - отражается восстановление задолженности бюджету по НДС в сумме, определенной в установленном порядке, за минусом суммы НДС, приходящейся на срок использования актива в производстве;

Дебет сч. 76 - Кредит сч. 80 - отражается доход по вкладу, причитающийся к получению.

При передаче нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций, когда договорная стоимость превышает балансовую стоимость активов, сумму превышения может отражаться по кредиту счета 83 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 48. По мере начисления доходов по вкладу сумму превышения равными частями в срок, установленный учредительными документами, списывают с дебета счета 83 в кредит счета 80.

1. ***Безвозмездная передача нематериальных активов.*** При безвозмездной передаче нематериального актива делаются следующие записи:

Дебет сч. 48 - Кредит сч. 04 - списывается учетная стоимость актива;

Дебет сч. 05 - Кредит сч. 48 - списывается сумма начисленной амортизации;

Дебет сч. 48 - Кредит сч. 68 - отражается задолженность бюджету по НДС;

Дебет сч. 88 - Кредит сч. 48 - списывается остаточная стоимость актива за счет собственных средств организации.

При безвозмездной передаче нематериальных активов плательщиком НДС является передающая сторона (принимающая сторона уплачивает налог на прибыль). Облагаемый оборот определяется исходя из средней цены реализации (без учета НДС), но не ниже остаточной стоимости нематериальных активов.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ.**

Итак, в процессе написания работы подтвердился тезис о большой значимости объектов НМА в современной хозяйственной деятельности предприятий. В большинстве стран рыночной экономики нематериальные внеоборотные активы являются общепризнанным активом. Однако подходы к их идентификации, способам поступления на баланс, оценке, амортизации продолжают оставаться объектом горячих дискуссий. Достаточно сказать, что именно по этой причине среди функционирующих в настоящее время более 30 Международных стандартов по бухгалтерскому учету отсутствует стандарт, специально посвященный нематериальным активам. Очевидно, что в современных российских условиях нематериальные активы остаются одним из самых проблемных объектов бухгалтерского учета. Практическая работа бухгалтеров осложняется в основном по двум причинам:

- принципиальная непроработанность отдельных вопросов методологии бухгалтерского учета, обусловленная во многом отсутствием концепции взаимодействия и соотношения юридической формы и экономического содержания операций;

- противоречия и нестыковки различных нормативных актов, вызванные несовершенством технологии законотворчества.

В связи с этими обстоятельствами бухгалтерский учет нематериальных активов представляет собой сложный и многогранный процесс.

***Список использованной литературы.***

1. Гражданский кодекс РФ. Части I и II . 1998 г.

***2.*** Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.

***3***. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета. Типовые проводки / справочник. М.: Издательский торговый дом «Герда», 1998 г.

***4.*** Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли. Утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 г. № 552 с изменениями и дополнениями, утвержденными Правительством Российской Федерации 1 июля 1995 г. № 661.

1. О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров Российской Федерации. Закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. №3520-1.
2. Об авторском праве и смежных правах. Закон Российской Федерации от 9 июля 1993 г. № 5351-1.

***7.*** Волков Н.Г. Учет и налогообложение операций по приобретению и созданию нематериальных активов // Бухгалтерский учет № 10, 1998 г.

***8***. Кожинов В.Я. Бухгалтерский учет/ учебно-методическое пособие, М.: Федеративная книготорговая компания, 1998 г.

***9.*** Кондраков Н.П. Самоучитель по бухгалтерскому учету., М.: Гроссбух, 1998 г.

***10.*** Мухина А.С. Бухгалтерский учет. Настольная книга бухгалтера, М.: Мир деловой книги, 1998 г.

***11.*** Николаева С.А. Нематериальные активы // Бухгалтерское приложение №5 , июнь 1997 г.

***12.*** Палий В.Ф. , Палий В.В. Финансовый учет. Часть 1: учет нематериальных активов. / учебное пособие, М.: ФБК - пресс, 1998 г.

***13.*** Петрова Ю.В. Учет нематериальных активов: проблемы и направления развития.// Бухгалтерский учет №5, 1998 г.

***14***. Хабарова Л.П. Учетная политика коммерческих фирм в 1998 году. / Москва.: ЗАО «Бухгалтерский бюллетень», 1998 год.

«\_\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 1999 год / Колчина /