**КУРСОВАЯ РАБОТА**

**На тему:** "**Нематериальные активы"**

**Введение**

нематериальный актив учет амортизация

В 90-х годах прошлого века произошли объективные изменения социально-экономических, общественно-политических отношений и государственного устройства нашего общества. Переход экономики на рыночные отношения, трансформация отношений собственности, развитие предпринимательства вызвали потребность в правовом регулировании новых нарождающихся общественных отношений и законодательного закрепления происходящих изменений в обществе.

До 90-х годов прошлого века ни законодательство Союза ССР, ни законодательство РСФСР не знало понятия «нематериальные активы». На наш взгляд, это, с одной стороны, было обусловлено тем, что в условиях существования исключительно государственных предприятий, которым искусственно придавался статус юридического лица, необходимости в бухгалтерском учете объектов гражданских правоотношений, относимых к нематериальным активам, не было. Это объясняется тем, что государство, в лице своих органов управления, наделяя имуществом (объектами гражданских правоотношений) вновь создаваемые государственные предприятия никогда не передавало им все правомочия собственника.

С другой стороны, действующий тогда гражданский закон регулировал исключительные права физических или юридических лиц на результаты интеллектуальной деятельности формально и с идеологических позиций. «В советском гражданском праве также есть институт исключительного права государства на изобретение и промышленные образцы. Но все социалистические организации вправе использовать их без особого на то, разрешения государства. К патенту, дающему исключительные права, социалистические организации прибегают лишь во внешнеэкономическом обороте»

Ситуация начала меняться в начале 90-х годов прошлого века с принятием целого ряда законов и нормативных правовых актов, которые послужили своеобразным «правовым базисом» зарождавшихся новых экономических отношений. Необходимо отметить, что таким «правовым базисом» изначально стало законодательство Союза ССР: постановление Совета Министров СССР №48 от 13 января 1987 г. «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий, международных объединений и организаций СССР и других стран – членов СЭВ»; постановление Совета Министров СССР №49 от 13 января 1987 г. «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий с участием советских предприятий и фирм капиталистических и развивающихся стран»; Закон СССР №1305–1 «О собственности в СССР» от 06 марта 1990 г., Основы гражданского законодательства Союза ССР и республик от 31 мая 1991 г. И только затем стали приниматься законодательные и нормативные правовые акты РСФСР: постановление Совета Министров РСФСР №601 от 25 декабря 1990 г. «Об утверждении Положения об акционерных обществах»; Закон РСФСР №443–1 «О собственности в РСФСР» от 24 декабря 1990 г; Закон РСФСР №445–1 «О предприятиях и предпринимательской деятельности» от 25 декабря 1990 г.

Безусловно, ограниченные рамками настоящей работы, мы не можем привести все нормативные правовые и законодательные акты, поэтому ограничились лишь самыми, на наш взгляд, ключевыми, которые призваны помочь нам в раскрытии темы.

Пунктом 27 постановления Совета Министров СССР №48 от 13 января 1987 г. «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий, международных объединений и организаций СССР и других стран – членов СЭВ» и пунктом 11 постановления Совета Министров СССР №49 от 13 января 1987 г. «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий с участием советских предприятий и фирм капиталистических и развивающихся стран» предусматривалась возможность внесения в уставной капитал совместных предприятий «…иные имущественные права (в том числе на использование изобретений, «ноу-хау»)».

Таким образом, действующее тогда законодательство Союза ССР впервые предусмотрело возможность введения в гражданский оборот на своей национальной территории (а не только во внешнеэкономическом обороте) объекты исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

До утверждения приказом Министерства финансов РФ №91н от 16 октября 2000 г. Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000) (далее по тексту – ПБУ 14/2000) для организации учета нематериальных активов было принято руководствоваться: «Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкцией по его применению», утвержденным приказом Министерства Финансов РФ №56 от 01 ноября 1991 г.; «Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации», утвержденным приказом Министерства финансов РФ №170 от 26 декабря 1994 г. и «Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций», утвержденным письмом Министерством финансов РФ №160 от 30 декабря 1993 г.

Вышеназванные нормативные правовые акты «под долгосрочными инвестициями понимали затраты на создание, увеличение размеров и приобретение ***внеоборотных активов*** (выделение мое – авт.) длительного пользования (свыше 1 года), не предназначенные для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий.

Как мы видим, нормативные документы не содержали прямого понятия «нематериальные активы», но, вместе с тем, раскрывали их сущность и определяли их место в составе внеоборотных активов. При этом система бухгалтерского учета строилась по аналогии учета основных средств.

В настоящее время правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах коммерческих организаций (кроме кредитных), находящихся у них на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденным приказом Министерства финансов РФ №153н от 27 декабря 2007 г. (далее по тексту – ПБУ 14/2007 или Положение).

1. **Понятие нематериальных активов**

**1.1 Соотношение понятия «Нематериальные активы» по ПБУ 14/2000 и ПБУ 14/2007**

Прежде чем перейти к рассмотрению понятия «нематериальные активы», на наш взгляд, необходимо указать основные причины принятия ПБУ 14/2007.

Как нам представляется, необходимость принятия ПБУ 14/2007 объясняется вступлением в силу 1 января 2008 г. части четвертой ГК РФ[[1]](#footnote-1), содержащей разд. VII «Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации», – это с одной стороны. И, с другой стороны, необходимостью максимально приблизить ПБУ 14/2007 к Международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards, International Financial Report Standards) (далее по тексту – МСФО).

Понятие объектов гражданских правоотношений – нематериальных активов и их классификация, применительно к их бухгалтерскому учету, изначально было дано и обобщено в ПБУ 14/2000.

Согласно ПБУ 14/2000 к нематериальным активам относились следующие объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности):

– исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

– исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;

– имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;

– исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;

– исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации).

При этом особо отмечалось, что объекты нематериальных активов в обязательном порядке должны отвечать следующим условиям:

а) отсутствием материально-вещественной (физической) структуры;

б) возможностью идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;

в) использованием в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

г) использованием в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способностью приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

ж) наличием надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

То есть, в самом общем виде, под нематериальными активами в ПБУ 14/2000 понималось ***исключительное право гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, индивидуализации продукции, выполняемых работ или услуг (фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания и т.п.), признаваемое в случаях и в порядке, установленных ст. 138 ГК РФ[[2]](#footnote-2) и другими законами*** (выделение мое – авт.).

С принятием ПБУ 14/2007 под нематериальными активами понимаются в соответствии со ст. 1225 ГК РФ ***результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана*** (выделение мое – авт.). При этом, с 01 января 2008 г. в соответствии с п. 4 ст. 129 ГК РФ нематериальные активы, как объекты гражданских правоотношений, изымаются из оборота, отчуждаться могут лишь права на них.

Таким образом, на сегодняшний день ключевым понятием в определении объекта нематериального актива выступает понятие «результаты интеллектуальной деятельности», что в полной мере соответствует части четвертой ГК РФ.

ПБУ 14/2007 в своем пункте 4 содержит исчерпывающий перечень таких объектов, практически повторяющий содержание ст. 1225 ГК РФ. К нематериальным активам относятся: произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания. В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

**1.2 Условия принятия нематериального актива к бухгалтерскому учету**

ПБУ 14/2000 ПБУ 14/2007 содержит обязательный перечень условий, позволяющий принять к бухгалтерскому учету объект в качестве нематериального актива:

а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее – контроль над объектом);

в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

г) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Сравнение ПБУ 14/2000 и ПБУ 14/2007 позволяет сделать однозначный вывод о том, что перечень условий, предусмотренный ПБУ 14/2007, позволяющий принять к бухгалтерскому учету объект в качестве нематериального актива, расширен. Появилось новое обязательное условие – достоверность определения фактической (первоначальной) стоимости объекта. Также, в качестве условия признания нематериального актива использовано понятие контроля организации над ним, заимствованное из МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (Intangible Assets). Таким признаком контроля по-прежнему является наличие «надлежаще оформленных документов». Необходимо отметить, что изменившиеся гражданское законодательство сегодня предъявляет иные требования к документальному оформлению. В соответствии со ст. 1232 ГК РФ государственной регистрации подлежат любые сделки с интеллектуальными правами. При этом порядок и условия их государственной регистрации еще должны быть установлены Правительством Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 2 ПБУ 14/2007 рассматриваемое Положение не применяется в отношении:

а) не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

б) не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

в) материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (далее – средства индивидуализации);

г) финансовых вложений.

Для бухгалтерского учета нематериальные активы отражаются на счете 04 «Нематериальные активы».

Счет 04 «Нематериальные активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов организации.

В соответствии с ПБУ 14/2007 нематериальные активы принимаются к учету на счете 04 «Нематериальные активы» по их первоначальной стоимости, на чем мы остановимся в следующей части нашей работы. По отношению к балансу счет 04 «Нематериальные активы» является активным.

Сальдо по дебету – отражает первоначальную стоимость нематериальных активов, по которой они принимаются к бухгалтерскому учету. Оборот по дебету – поступление нематериальных активов. Оборот по кредиту – выбытие нематериальных активов.

По объектам нематериальных активов, по которым амортизация учитывается без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов», начисленные суммы амортизационных отчислений списываются непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы».

Принятие к бухгалтерскому учету нематериальных активов отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении нематериальных активов, необходимых для составления бухгалтерской отчетности.

**2. Оценка нематериальных активов**

Оценка нематериальных активов – это денежное выражение стоимости нематериальных активов, в которой они находят отражение в бухгалтерском учете.

В соответствии с ПБУ 14/2007 в бухгалтерском учете применяются два вида оценки нематериальных активов: оценка по первоначальной стоимости и последующая оценка нематериальных активов.

**2.1 Первоначальная оценка нематериальных активов**

Первоначальная оценка нематериальных активов, как самостоятельный вид оценки особо выделен в ПБУ 14/2007. Было бы неверно утверждать, что до утверждения ПБУ 14/2007 такой способ оценки в бухгалтерском учете не применялся. Однако ПБУ 14/2007 предусматривает, что нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию ***на дату принятия его к бухгалтерскому учету*** (выделение мое – авт.).

Пунктом 7 ПБУ 14/2007 фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

При этом ПБУ14/2007, по сравнению с ПБУ 14/2000, содержит в своих пунктах 8 и 9 расширенный перечень расходов, которые формируют первоначальную стоимость нематериального актива, а также условия формирования стоимости нематериального актива.

Расходами на приобретение нематериального актива в соответствии с ПБУ 14/2007 являются:

– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);

– таможенные пошлины и таможенные сборы;

– невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;

– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;

– суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;

– иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

– суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;

– расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;

– отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);

– расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;

– иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Также, по сравнению с ПБУ 14/2000 в ПБУ 14/2007 расширен перечень расходов, которые не могут формировать первоначальную стоимость нематериального актива:

– возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

– общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;

– расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

– расходы по полученным займам и кредитам на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

ПБУ 14/2007 специально предусматривает возможные ситуации по формированию (определению) стоимости нематериального актива:

1. В случае приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество.
2. В случае получения организацией нематериального актива по договору дарения.
3. В случае приобретения нематериального актива по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами.

В случае приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования.

В случае получения организацией нематериального актива по договору дарения фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. При этом под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

Нематериальные активы, полученные организацией по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения, оприходуются по рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Это отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», а затем – по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

В случае приобретения нематериального актива по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость же активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. В том случае, если установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, не представляется возможным, то стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

**2.2 Последующая оценка нематериальных активов**

ПБУ 14/2007 содержит важную новеллу – механизм переоценки и проверки на обесценивание нематериальных активов. В ПБУ 14/2000 такой механизм отсутствовал. Проверка на обесценивание предусматривалась только для финансовых вложений и только при наличии признаков устойчивого снижения их стоимости (пункт 38 ПБУ 19/02).

Пунктом 17 ПБУ 14/2007 предусмотрено, что коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов.

Из этого следует, что переоценка нематериальных активов носит исключительно добровольный характер и зависит от волеизъявления коммерческой организации. Вместе с тем, данный пункт содержит следующие ограничения. Во-первых, такая переоценка возможна только на начало года, и, во-вторых, по «однородным группам» активов. Причем текущая рыночная стоимость, являющаяся базой для переоценки, должна определяться «исключительно по данным активного рынка данных нематериальных активов». Необходимо также отметить, что в случае, если организация примет решение произвести переоценку нематериальных активов, то в последующем такую переоценку необходимо будет проводить регулярно, с тем, чтобы стоимость, по которой объекты отражают в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

В соответствии с пунктом 21 ПБУ 14/2007, результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Результаты переоценки не включают в данные баланса предыдущего отчетного года, а раскрывают в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

Несмотря на то, что раздел ПБУ 14/2007 «Последующая оценка нематериальных активов» прямо не содержит порядок и правила такой переоценки, рыночную стоимость нематериальных активов, возможно, определить исходя из документов, полученных:

– от изготовителя – на основании данных в письменной форме о ценах на аналогичную продукцию;

– в органах государственной статистики, торговых инспекциях, средствах массовой информации, специальной литературе, каталогах, рекламных объявлениях, пресс-релизах сведений об уровне цен;

– на основе данных заключения оценщика.

В случае, если переоценка производится оценщиками, то, с ними необходимо заключить договор в письменном виде. А по окончании экспертизы необходимо на основании отчета оценщика составить Акт выполненных работ.

Переоценку нематериальных активов проводится путем пересчета фактической (первоначальной) стоимости (текущей рыночной стоимости, если объекты переоценивались ранее) и суммы амортизации, начисленной за время использования активов.

Пример: ОАО «МосСтройНаладка» решило провести переоценку нематериальных активов. На 31 декабря 2007 г. их балансовая стоимость составляет 1.000. 000,00 руб., начисленная амортизация (А) – 380. 000,00 руб. По данным независимого оценщика, на 1 января 2008 г. рыночная стоимость активов будет составлять 1.200. 000,00 руб.

Корректируем сумму амортизации, накопленной к моменту переоценки. Для этого рассчитываем коэффициент (К):

К = ВС: ПС,

где

ВС – восстановительная стоимость нематериального актива;

ПС – первоначальная стоимость объекта нематериального актива до переоценки.

Коэффициент составит 1,2 (1.200. 000,00: 1.000. 000,00).

Сумма скорректированной амортизации (Акор.) будет равна произведению суммы амортизации до переоценки и коэффициента:

Акор. = (А x К) – А.

Акор. = (380. 000,00 x 1,2) – 380. 000,00 = 76. 000,00 руб.

Таким образом, начисленную амортизацию следует увеличить на 76. 000,00 руб.

В случае, если переоценка осуществляется самой организацией, то необходимо приказом по организации создать оценочную комиссию. Результаты переоценки оформляются Актом о результатах переоценки нематериальных активов, составленным в произвольной форме. При этом в Акте в обязательном порядке необходимо указать:

– основания и полномочия комиссии, подписывающей Акт

– место и дату составления Акта;

– все нематериальные активы, которые будут переоцениваться;

– дату и основание приобретения активов;

– дату принятия нематериальных активов к учету;

– первоначальную и остаточную стоимость нематериальных активов на дату переоценки;

– основание переоценки (документы, подтверждающие рыночную стоимость переоцениваемых нематериальных активов).

Акт подписывают все члены комиссии, который затем утверждается руководителем организации.

Кроме Акта необходимо составить ведомости: переоценки нематериальных активов, переоценки амортизации по нематериальным активам, сводную ведомость переоценки нематериальных активов. В ведомостях необходимо указать:

– наименование объектов;

– инвентарный номер объектов;

– дату переоценки;

– коэффициент переоценки (если есть);

– балансовую стоимость до переоценки;

– стоимость (новую) объекта после переоценки;

– порядок расчета новой стоимости;

– сумму дооценки (уценки).

Сумму дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляют в добавочный капитал фирмы:

Дебет 04 «Нематериальные активы» Кредит 83 «Добавочный капитал»

– увеличена первоначальная стоимость нематериальных активов;

Дебет 83 Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов»

– увеличена начисленная амортизация нематериальных активов.

В случае, если активы ранее уже переоценивались, то сумма дооценки нематериальных активов, равная сумме его уценки, которая проводилась в предыдущие отчетные периоды и отнесена на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). При этом необходимо сделать следующую проводку:

Дебет 04 Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

– увеличена первоначальная стоимость нематериальных активов на сумму, не превышающую размер предыдущей уценки;

Дебет 84 Кредит 05

– увеличена начисленная амортизация.

При выбытии нематериальных активов сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль:

Дебет 83 Кредит 84

– отражено уменьшение добавочного капитала на сумму дооценки выбывающего объекта.

Сумма уценки нематериальных активов в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток).

Уценка объекта отражается проводками:

Дебет 84 Кредит 04

– уменьшена первоначальная стоимость НМА;

Дебет 05 Кредит 84

– уменьшена начисленная амортизация НМА.

Если объект ранее переоценивался, то:

а) сумма уценки нематериальных активов относится в уменьшение добавочного капитала фирмы, который образовался за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные периоды:

Дебет 83 Кредит 04

– уменьшена первоначальная стоимость нематериальных активов;

Дебет 05 Кредит 83

– уменьшена начисленная амортизация;

2) превышение суммы уценки НМА над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, которая проведена в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток):

Дебет 84 Кредит 04

– отражена разница между величиной уценки и суммой прошлой дооценки;

Дебет 05 Кредит 84

– отражена корректировка амортизации.

Иными словами, фактически применяется механизм, предусмотренный для дооценки-уценки объектов основных средств.

В заключение, отметим: впервые в Положение по бухгалтерскому учету включена прямая отсылка к тексту МСФО. Пунктом 22 ПБУ 14/2007 предусмотрено, что нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности. При этом официального перевода МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» на сегодняшний день нет, что, возможно, объяснить объективными изменениями, происходящими в законодательстве Российской Федерации, которое, перенимая международные стандарты, запаздывает с приданием им официальной юридической силы в законодательстве национальном.

**3. Амортизация нематериальных активов**

**3.1 Понятие амортизации и классификация срока полезного использования нематериальных активов**

Под амортизацией подразумевается уменьшение за единицу времени стоимости имущества в процессе эксплуатации. Расчет амортизационных отчислений в организации необходим для вычисления подлежащей налогообложению прибыли, для расчета собственных средств при модернизации и расширении производства и для определения балансовой стоимости имущества.

Раздел IV «Амортизация нематериальных активов» ПБУ 14/2007 основывается на переводе МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» («Intangible Assets»).[[3]](#footnote-3) Рассматриваемый раздел ПБУ 14/2007 существенно отличается от ранее действующих правил.

Прежде всего, ПБУ 14/2007 вводит четкую классификацию нематериальных активов по такому основанию, как срок полезного использования. В соответствии с пунктами 23–27 ПБУ 14/2007 различают определенный срок полезного использования и неопределенный. С позиции этой классификации раздел VIII «Деловая репутация» ПБУ 14/2007 раскрывает третий вид срока полезного использования – деловую репутацию.

В соответствии с пунктом 25 ПБУ 14/2007 сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

В то же время ПБУ 14/2007 содержит ряд ограничений по установлению срока полезного использования: срок полезного использования, который невозможно определить, должен считаться неопределенным.

При этом срок полезного использования должен определяться исходя из следующих предпосылок:

– срока действия исключительных прав организации и периода контроля над активом,

– ожидаемого срока использования актива, но не более срока деятельности организации;

– необходимости ежегодной проверки срока полезного использования. В случае, если срок полезного использования перестал быть неопределенным, то такой срок необходимо установить.

В ПБУ 14/2007 выделяются две группы нематериальных активов, на которые амортизация не начисляется. Это нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования и нематериальные активы некоммерческих организаций.

**3.2 Способы амортизации нематериальных активов**

Предусмотренные в ПБУ 14/2007 способы амортизации нематериальных активов остались прежними, как в ПБУ 14/2000. Пунктом 28 ПБУ 14/2007 предусматривается возможность определения суммы амортизационных отчислений одним из следующих способов:

– линейный способ;

– способ уменьшаемого остатка;

– способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

**Линейный способ амортизации.**

При линейном способе амортизация осуществляется исходя из срока полезного использования. При этом способе первоначальная стоимость нематериальных активов списывается по нормам амортизации, определенным с учетом срока полезного использования.

Пример: ОАО «МосСтройНаладка» приобрела у лицензиара результаты интеллектуальной деятельности стоимостью 50. 000,00 руб., стоимость которых определена в установленном порядке и учитывается на счете 04 «Нематериальные активы».

Срок полезного использования – 5 лет, или 60 месяцев.

Списание амортизационных отчислений осуществляется ежемесячно лицензиатом в размере 833,00 руб., за год – 10. 000,00 руб.

(50. 000,00 руб.: 60 = 833,00 руб.), (50. 000,00 руб.: 5 = 10. 000,00 руб.).

**Способ уменьшаемого остатка.**

При способе уменьшаемого остатка годовая сумма амортизации по приобретенным и использованным в производственной деятельности нематериальным активам должна быть основана на их остаточной стоимости на начало каждого отчетного года и той нормы амортизации, которая исчислена исходя из срока полезного использования.

Пример: ОАО «МосСтройНаладка» приобрела результаты интеллектуальной деятельности стоимостью 100. 000,00. руб. со сроком полезного использования 5 лет., учитываемые на счете 04 «Нематериальные активы», В этом случае годовая норма амортизационных отчислений составляет 20. 000,00 руб. – (100. 000,00 руб.: 5).

В первый год эксплуатации приобретенных нематериальных активов годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при оприходовании объекта нематериальных активов, и составляет 20. 000,00. руб.

Во второй год эксплуатации амортизационные отчисления начисляются в размере 20% от остаточной стоимости, то есть от разницы между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за первый год – (100. 000,00 руб. – 20. 000,00. руб.) х 20: 100], и составят 16. 000,00 руб.

В третий год эксплуатации амортизационные отчисления начисляются в размере 20% от разницы между остаточной стоимостью объекта, образовавшейся по окончании второго года эксплуатации, и суммой амортизации, начисленной за второй год эксплуатации, и составят 12. 800,00 тыс. руб. – (80. 000,00 руб. – 16. 000,00) х 20: 100 и т.д.

Ежемесячное начисление по нематериальным активам составит:

в первый год эксплуатации 20. 000,00 руб.: 12 = 1. 667,00 руб.;

во второй год эксплуатации 16. 000,00 руб.: 12 = 1. 333,00 руб.;

в третий год эксплуатации 12. 800,00 руб.: 12 = 1. 067,00 руб. и так далее.

**Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).**

При способе списания стоимости нематериальных активов пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь период полезного использования нематериального актива.

Пример: ОАО «МосСтройНаладка» приобрела результаты интеллектуальной деятельности – товарный знак и свидетельство на право пользования наименованием места происхождения товара на 10 лет стоимостью 200. 000,00 руб. Предусмотрен выпуск продукции с использованием приобретенных нематериальных активов на общую сумму 1.000. 000,00 руб., в том числе:

1 год – 130. 000,00 руб.;

2 год – 125. 000,00 руб.;

3 год – 115. 000,00 руб.;

4 год – 105. 000,00 руб.;

5 год – 100. 000,00 руб.;

6 год – 95. 000,00 руб.;

7 год – 90. 000,00 руб.;

8 год – 85. 000,00 руб.;

9 год – 80. 000,00 руб.;

10 год – 75. 000,00. руб.

Исходя из приведенных данных, списание амортизационных отчислений производится:

1 год – 26. 000,00 руб. (200.000, 00 руб.: 1.000. 000,00 руб. х 130. 000,00 руб.);

2 год – 25. 000,00 руб. (200. 000,00 руб.: 1.000. 000,00 руб. х 125. 000,00 руб.);

3 год – 23. 000,00 руб. (200. 000,00 руб.: 1.000. 000,00 руб. х 115);

4 год – 21 тыс. руб. (200. 000,00 руб.: 1.000. 000,00 руб. х 105);

5 год – 20 тыс. руб. (200. 000,00 руб.: 1.000. 000,00 руб. х 100);

6 год – 19 тыс. руб. (200. 000,00 руб.: 1.000. 000,00 руб. х 95. 000,00 руб.);

7 год – 18 тыс. руб. (200. 000,00 руб.: 1.000. 000,00 руб. х 90.000, 00 руб.);

8 год – 17 тыс. руб. (200. 000,00 руб.: 1.000. 000,00 руб. х 85. 000,00 руб.);

9 год – 16 тыс. руб. (200. 000,00 руб.: 1.000. 000,00 руб. х 80. 000,00 руб.);

10 год – 15 тыс. руб. (200. 000,00 руб.: 1.000. 000,00 руб. х 75. 000,00 руб.).

В зависимости от произведенной продукции использованием нематериальных активов осуществляется списание их стоимости с предварительным расчетом общей стоимости конечного результата.

В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по нематериальным активам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Пример: ОАО «МосСтройНаладка», осуществляющая деятельность в течение 7 месяцев в году, приобрела объект нематериальных активов, первоначальная стоимость которого 200. 000,00 руб. и срок использования 10 лет. Годовая сумма амортизационных отчислений составляет 10% или 20. 000,00 руб. (200. 000,00 руб.: 10 лет). Годовая сумма амортизационных отчислений в размере 20. 000,00 руб. начисляется равномерно в течение 7 месяцев работы организации.

Начисление амортизационных отчислений по нематериальным активам начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и осуществляется до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией результатов интеллектуальной деятельности.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

В ПБУ 14/2007 отсутствует указание на два, ранее действующих, способа отражения амортизации: путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете (записи по кредиту счета 05) либо путем уменьшения первоначальной стоимости объекта (записи по кредиту счета 04). Но предусмотрено, что «нематериальный актив, стоимость которого полностью погашена, но который не списан с бухгалтерского учета, отражается в бухгалтерской отчетности в условной оценке, принятой организацией». Такой вариант может иметь место в том случае, если применяется способ отражения амортизации на счете 04. В случае применения счета 05 в условной оценке необходимости нет.

Выбирать способ амортизационных отчислений необходимо «из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом». Деловая репутация может амортизироваться только линейно.

Новым в ПБУ 14/2007 является необходимость ежегодного подтверждения обоснованности выбранного способа. Таким образом, требуется документально оформлять доказательства правомерности применения иных, кроме линейного, способов амортизации нематериального актива.

Если нормы раздела IV «Амортизация нематериальных активов» ПБУ 14/2007 о переоценке и проверке на обесценение применяются по желанию, то требование о ежегодном уточнении срока полезного использования и способа амортизации всех имеющихся у организации нематериальных активов обязательно.

Пересмотр срока полезного использования или способа амортизации ведет к изменению начисленной по активу амортизации. В корректировки необходимо отражать в отчетности на начало года «в порядке, предусмотренном для отражения изменений в оценочных расчетах». В настоящее время нормативная база российского бухгалтерского учета не содержит описания такого порядка.

ПБУ 14/2007 также исключило следующие нормы ПБУ 14/2000:

– применение единых правил амортизации к «группам однородных нематериальных активов»;

– приостановление амортизации нематериальных активов в случае «консервации организации»;

– особые правила начисления амортизации в сезонных производствах – равномерно в течение периода работы в отчетном году;

– описание двух способов отражения начисленной амортизации в учете – путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете либо уменьшения первоначальной стоимости объекта. Однако эти способы требуется раскрывать в составе информации об учетной политике.

**Заключение**

В условиях рыночной экономики значительно возрастает роль бухгалтерского учета, как важнейшего средства получения полной и достоверной информации об имуществе организации и его обязательствах, с целью своевременного анализа экономического положения организации и правильного принятия управленческого решения.

В связи с расширением прав организаций в области постановки и ведения бухгалтерского учета, перед главным бухгалтером возникает проблема оптимальной организации учета различных объектов: основных средств, нематериальных активов, процессов производства и реализации, расчетов, капитальных и финансовых вложений и др.

Для учета нематериальных активов, вследствие их разнообразия по составу и назначению, важное значение имеет их классификация, исходя из которой и составляется отчетность о наличии и движении нематериальных активов.

Следует отметить, что нематериальные активы как объекты учета еще недостаточно изучены и не регламентированы должным образом. В качестве примера можно привести тот факт, что с введением с 01 января 2008 г. части IV ГК РФ изменился подход к правовому пониманию нематериальных активов. Нематериальные активы понимаются ни как объекты исключительных прав, а как результат интеллектуальной деятельности. Столь принципиальное изменение действующего законодательства, безусловно, повлекло за собой изменение правил бухгалтерского учета нематериальных активов.

С момента принятия ПБУ 14/2007 прошло не так много времени. Данное Положение еще потребует внесения необходимых уточнений и дополнений, которые подскажет практика его применения. Но уже сегодня, во многом, бухгалтерский учет нематериальных активов приблизился к существующим международным стандартам.

В своей работе мы постарались рассмотреть основные положения понятия нематериальных активов с позиции изменившегося действующего законодательства. При написании настоящей работы мы столкнулись с объективными трудностями, обусловленными отсутствием современной специальной литературы, которая бы в полной мере отражала произошедшие изменения действующего законодательства.

**Список используемых источников**

1. Закон СССР №1305–1 «О собственности в СССР» от 06 марта 1990 г. // Правда. 1990. 10 марта

2. Основы гражданского законодательства Союза ССР и республик // Ведомости Съезда народных депутатов и Верховного Совета СССР. 1991. №26. Ст. 733.

3. Постановление Совета Министров СССР №48 от 13 января 1987 г. «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий, международных объединений и организаций СССР и других стран – членов СЭВ» // СП СССР. 1987. №9. Ст. 40.

4. Постановление Совета Министров СССР №49 от 13 января 1987 г. «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий с участием советских предприятий и фирм капиталистических и развивающихся стран» // СП СССР. 1987. №9. Ст. 39.

5. Гражданский кодекс РСФСР // Ведомости Верховного Совета РСФСР. 1964. №24. Ст. 406.

6. ГК РФ часть четвертая // Собрание законодательства РФ. 25.12.2007. №52 (I). Ст. 5496

7. ГК РФ часть первая // Собрание законодательства РФ. 05.12.1994. №32. Ст. 3301

8. Закон РСФСР №443–1 «О собственности в РСФСР» от 24 декабря 1990 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1990. №30. Ст. 416.

9. Закон РСФСР №445–1 «О предприятиях и предпринимательской деятельности» от 25 декабря 1990 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1990. №30. Ст. 418; Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1992. №34. Ст. 1966; 1993. №32. Ст. 1231 и 1256.

10. Постановление Совета Министров РСФСР №601 от 25 декабря 1990 г. «Об утверждении Положения об акционерных обществах» // СП РСФСР. 1991. №6. Ст. 92.

11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкцией по его применению, утвержденный приказом Министерства Финансов РФ №56 от 01 ноября 1991 г.

12. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации», утвержденное приказом Министерства финансов РФ №170 от 26 декабря 1994 г.

13. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное письмом Министерством финансов РФ №160 от 30 декабря 1993 г.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденное приказом Министерства финансов РФ №91н от 16 октября 2000 г. Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов»

15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденное приказом Министерства финансов РФ №153н от 27 декабря 2007 г.

1. //Собрание законодательства РФ. 25.12.2007. № 52(I). Ст. 5496 [↑](#footnote-ref-1)
2. //Собрание законодательства РФ. 05.12.1994. № 32. Ст. 3301 [↑](#footnote-ref-2)
3. См.: Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2007. С. 1064. [↑](#footnote-ref-3)