ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ «МОРДОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕСИТЕТ ИМЕНИ Н.П.ОГАРЕВА»

Факультет экономический

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Автор курсовой работы М.И. Юрченкова

Специальность 080109-65 бухгалтерский учет, анализ и аудит

Обозначение курсовой работы КР-02069964-080109-65-30-10 группа 302

Руководитель работы

канд. эконом. наук, доцент О.Н. Свешникова

Саранск 2010

ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ «МОРДОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕСИТЕТ ИМЕНИ Н.П.ОГАРЕВА»

Факультет экономический

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

**ЗАДАНИЕ НА КУРСОВУЮ РАБОТУ**

Студентки Юрченковой Марии Ивановны

1. Тема Учет движения нематериальных активов Утверждена по МордГу № от
2. Срок представления работы к защите
3. Исходные данные научно-методическая литература, данные бухгалтерского и оперативного учета, отчетность
4. Содержание курсовой работы

1.Нематериальные активы как объект бухгалтерского финансового учета

1.1 Сущность, содержание нематериальных активов, их оценка

1.2 Нормативно-законодательное регулирование нематериальных активов

2. Учет нематериальных активов

2.1 Учет поступления и создания нематериальных активов

2.2 Учет выбытия нематериальных активов

3. Налогообложение нематериальных активов

5. Расчетно-графическая часть рисунки, таблицы, диаграммы, графики

6. Приложения обязательные, справочные

Руководитель работы О.Н. Свешникова

Задание к исполнению принял

**Реферат**

Курсовая работа содержит 47 страниц, 11 таблиц, 24 использованных источников, 2 приложения.

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ, ФАКТИЧЕСКАЯ (ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ) СТОИМОСТЬ, ОЦЕНКА, ПЕРЕОЦЕНКА, УЦЕНКА, ОБЪЕКТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, ИСТОЧНИК ПОСТУПЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ.

Целью курсовой работы является раскрытие основных особенностей бухгалтерского учета нематериальных активов в соответствии с законодательными и нормативными актами.

Методы исследования: анализ литературы, изучение, метод сравнения.

Полученные результаты: изучена действующая практика оценки и учета нематериальных активов, предложены направления совершенствования их учета.

Степень внедрения: частичная.

Область применения: в практике работы бухгалтерской и экономических служб.

Эффективность: расширение информационной базы принятия управленческих решений и возможность реальной оценки движения нематериальных активов.

**Содержание**

## Введение

1. Нематериальные активы как объект бухгалтерского финансового учета

1.1 Сущность, содержание нематериальных активов, их оценка

1.2 Нормативно-законодательное регулирование нематериальных активов

2. Учет нематериальных активов

2.1 Учет поступления и создания нематериальных активов

2.2 Учет выбытия нематериальных активов

3. Налогообложение нематериальных активов

Заключение

Список использованных источников

Приложение А (справочное)

Приложение Б (справочное)

**Введение**

С развитием рыночных отношений становится все более очевидным, что так называемые материальные активы не являются единственным фактором обеспечения доходности организации, и что существуют иные их виды, которые не имеют такого классического признака, как вещественная субстанция, но могут играть важнейшую роль в процессе получения предприятием прибыли.

Нематериальные активы являются одним из принципиально новых объектов бухгалтерского учета, появившихся в ее теории и практике на этапе становления и развития рыночных отношений в России.

Если иметь в виду западный опыт, то, несмотря на тот факт, что нематериальные внеоборотные активы общепризнанны в большинстве стран рыночной экономики, подходы к их идентификации, способам поступления на баланс, оценке, амортизации продолжают оставаться объектами горячих дискуссий.

Это связано с постоянными изменениями в методологии учета данных активов, происходящими в связи с процессом реформирования отечественного учета, а также формированием законодательной базы в области налогообложения.

Актуальность выбранной темы заключается в исследовании происходящих в настоящее время изменений связанных с особенностями учета и налогообложения нематериальных активов.

Цель настоящей работы – раскрыть основные особенности бухгалтерского учета нематериальных активов в соответствии с законодательными и нормативными актами.

В данной работе разработаны правовые аспекты создания, приобретения, выбытия нематериальных активов, их учет, а также налогообложение.

В качестве информационной базы при написании курсовой работы были использованы законодательные и нормативные документы, периодические издания (журналы с приложениями), а также работы российских авторов, посвященные проблемам и практике учета нематериальных активов в Российской Федерации.

**1. Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета**

**1.1 Сущность, содержание нематериальных активов, их оценка**

Нематериальные активы – это объекты, не имеющие материально-вещественной основы, но находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Их учет регулируется ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», принимаемых к бухгалтерскому учету в составе внеоборотных активов (Приложение А).

ПБУ 14/2007 устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления. Новое положение пришло на смену ранее применявшемуся аналогичному стандарту ПБУ 14/2000.

ПБУ 14/2007 устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

ПБУ 14/2007 не применяется к активам, перечисленным в п.2 ПБУ 14/2007, а именно:

– не давшим положительного результата научно – исследовательским, опытно – конструкторским и технологическим работам (НИОКР);

– не законченным и не оформленным в установленном законодательством порядке НИОКР;

– материальным объектам (материальным носителям), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы ЭВМ и базы данных.

Учет первых двух позиций активов регулируется ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно – исследовательские, опытно конструкторские и технологические работы».

В соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» активы принимаются к учету в качестве нематериальных активов, если одновременно отвечает следующим семи условиям (п.3 ПБУ 14/2007):

* 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 РФ);
* 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 (контроль над объектом);
* Возможность выделения или отделения (идентификация) объекта от других активов;
* Объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
* Организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла. Если он превышает 12 месяцев;
* Фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
* Отсутствие у объекта материально – вещественной формы.

Если одно из вышеуказанных условий не выполняется, актив не может быть принят к учету в качестве нематериального актива.

К нематериальным активам относятся согласно п.4 ПБУ 14/2007, например:

* 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).

*Деловая репутация организации* определяется в виде разницы между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех его активов и обязательств. В зависимости от знака этой разницы различают положительную и отрицательную деловую репутацию. Положительную деловую репутацию (надбавку к цене в ожидании будущих экономических выгод) учитывают как нематериальный актив. Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием стабильных покупателей, репутации качества, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п., и учитывать как доходы будущих периодов.

*С 2008 года нематериальными активами не являются*: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы). То есть остаточную стоимость организационных расходов на 1 января 2008 года надо списать на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По старым правилам к нематериальным активам относились объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности):

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

– исключительное 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 состав нематериальных активов включались организационные расходы (расходы, связанные с образование юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации.

В состав нематериальных активов не включались интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Как видно из вышесказанного, теперь нематериальным активам не относятся организационные расходы компании. А программы и технологии, которые предоставлены в пользование (неисключительные права) теперь также получатель учитывает как нематериальный актив. Правда, за балансом.

*Инвентарным объектом нематериальных активов* признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. Впервые в ПБУ 14/2007 сказано, что в качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

По общему правилу на счете 04 учитываются только нематериальные активы, на которые у компании есть исключительные права. Однако в отношении сложных объектов есть исключение. Во всяком случае это следует из ПБУ 14/2007. То есть сложные объекты, на которые у компании есть как исключительные, так и неисключительные права, в соответствии со статьей 1240 ГК РФ можно учесть на счете 04. Какие сложные объекты отнести к нематериальным активам, организация решает самостоятельно. При этом критерии нужно закрепить в учетной политике.

До недавнего времени старое ПБУ 14/2000 о нематериальных активах определялось в п. 3 статьи 253 НК РФ. Налоговый кодекс РФ относит к таким активам исключительные права налогоплательщика на объекты интеллектуальной собственности.

При этом амортизируемым имуществом признается нематериальный актив со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20000 рублей. (п. 1 ст. 256 НК РФ)

*В бухгалтерском балансе НМА отражаются по остаточной стоимости*, которая определяется как разница между первоначальной стоимостью и накопленной на отчетную дату амортизацией.

*Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимо****с****ти*, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету. Порядок определения первоначальной стоимости нематериальных активов зависит от способа их поступления в организацию:

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

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 приведении его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов, внесенных в качестве вклада в уставный капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации.

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

К фактическим расходам на приобретение нематериальных активов можно отнести следующие основные виды затрат:

* 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 налоги, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением исключительного права на нематериальный актив;
* вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которую приобретен нематериальный актив;
* суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
* иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях.

При приобретении нематериальных активов могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

При безвозмездном получении нематериального актива или получении его по договору уступки с оплатой неденежными средствами фактическая (первоначальная) стоимость оценивается исходя из рыночной стоимости аналогичного актива.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т.п.), за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. К таким расходам относятся:

* суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ 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 объектов основных средств и иного имущества;
* амортизация объектов 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 приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств в неденежной форме, определяется исходя из стоимости имущества, переданного взамен. А стоимость этого имущества соответствует цене, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, величина стоимости нематериальных активов, полученных организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, принадлежащего нескольким организациям совместно, определяется каждой организацией соразмерно ее доле, установленной соглашением между данными организациями.

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание нематериальных активов общехозяйственные и другие расходы, за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов.

Нематериальные активы могут приобретаться организациями с привлечением заемных средств. В этом случае расходы по обслуживанию займов и кредитов (в виде причитающихся процентных платежей) относятся организацией-заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой, что следует из п. 15 ПБУ 15/08 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию».

Стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 14/2007.

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости, если данные активы переоценивались ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования таких активов. Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды, зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные периоды.

Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки перенсится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, но раскрываются организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

Проводить переоценку нематериальных активов коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года). При этом переоценка проводится по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка аналогичных нематериальных активов.

При принятии решения о переоценки нематериальных активов, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО, принятыми Советом по международным стандартам финансовой отчетности.[[1]](#footnote-1)

***Пример 1.1***

Производственное предприятие как имущественный комплекс приобретено определенным покупателем за 500 000 тыс. руб. При этом валюта баланса производственного предприятия на дату продажи составляет 425 740 тыс. руб.

Деловая репутация в этом случае положительная. Она оценивается в 74 260 тыс. руб. (500 000 тыс. руб. – 425 740 тыс. руб.) и подлежит отражению в регистрах бухгалтерского учета и в отчетности в составе нематериальных активов в этой сумме (в качестве первоначальной стоимости) с момента ее формирования, т.е. с даты продажи организации.

**1.2 Нормативно-законодательное регулирование нематериальных активов**

Основными документами, определяющими порядок учета нематериальных активов, являются:

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998г №34н, с изменениями и дополнениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30 декабря 1999г №107н, от 24 марта 2000г №31н, от 18 сентября 2006г №116н, от 26 марта 2007г №26н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 23 декабря 2007г №153н;

Приказ Минфина Российской Федерации от 22 июля 2003г №67н «О формах бухгалтерской отчетности организации» с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18 сентября 2006г №115н.

С 1 января 2008 года вступила в силу часть четвертая ГК РФ, регулирующая вопросы использования результатов интеллектуальной деятельности[[2]](#footnote-2). Она вобрала в себя положения законов, касавшихся отдельных объектов интеллектуальной собственности (Патентный закон, Закон о товарных знаках, Закон об авторском праве и смежных правах и т. д.) и восполнила ряд пробелов в "интеллектуальном" законодательстве.

Так, установлены три способа, посредством которых лицо, не являющееся автором результата интеллектуальной деятельности, может получить право на его использование. Это:

* договор об отчуждении исключительного права (ст. 1234 ГК РФ);
* лицензионный договор (ст. 1235 ГК РФ);
* в результате перехода исключительного права к другим лицам без договора (ст. 1241 ГК РФ).

### *Договор об отчуждении исключительного права*

Исходя из положений части 3 статьи 1233 и части 1 статьи 1234 ГК РФ, исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации передается одной стороной (правообладателем) в полном объеме другой стороне (приобретателю) и это должно быть указано в договоре. Если данного условия нет - договор считается лицензионным.

По договору об отчуждении исключительного права приобретатель обязуется уплатить правообладателю предусмотренное договором вознаграждение. Вместе с тем этот договор может быть и безвозмездным. А вот если договор является возмездным, но в нем нет условия о размере вознаграждения или порядке его определения, такой договор считается незаключенным. При этом правила пункта 3 статьи 424 ГК РФ (использование цены на аналогичные товары, работы, услуги) не применяются.

Дарение, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает пяти МРОТ, в отношениях между коммерческими организациями запрещено (ст. 575 ГК РФ). Поэтому договор об отчуждении исключительного права, сторонами которого являются коммерческие организации, всегда будет возмездным.

### *Лицензионный договор*

В статье 1235 ГК РФ установлены требования, которые необходимо выполнять при заключении лицензионного договора. К таким условиям, в том числе, относятся:

* письменная форма и государственная регистрация договора;
* указание территории, на которой допускается использование результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (в случае отсутствия данного условия, лицензиат вправе осуществлять использование такого результата или такого средства на всей территории РФ);
* предмет договора путем указания на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, право использования которых предоставляется по договору;
* номер и дата выдачи документа, удостоверяющего исключительное право на такой результат или на такое средство (патент, свидетельство);
* способы использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации.

Согласно статье 1236 ГК РФ лицензионный договор может предусматривать предоставление лицензиату права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации с сохранением за лицензиаром права выдачи лицензий другим лицам (простая (неисключительная) лицензия). Другой вариант: лицензиату может быть предоставлено право использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации без сохранения за лицензиаром права выдачи лицензий другим лицам (исключительная лицензия). В случае если лицензионным договором не предусмотрено иное, лицензия предполагается простой (неисключительной).

Новеллой в гражданском законодательстве является обязанность лицензиата представлять лицензиару отчеты об использовании результатов интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, предусмотренная статьей 1237 ГК РФ. Вместе с тем в лицензионном договоре может быть предусмотрено освобождение лицензиата от такой обязанности.

### *Патентное право*

Патентное право нашло свое отражение в главе 72 ГК РФ. В соответствии со статьей 1345 ГК РФ интеллектуальные права на изобретения, полезные модели и промышленные образцы являются патентными правами. Автору изобретения, полезной модели или промышленного образца принадлежат исключительное право и право авторства.

В случаях, предусмотренных ГК РФ, автору изобретения, полезной модели или промышленного образца принадлежат также право на получение патента, право на вознаграждение за использование служебного изобретения, полезной модели или промышленного образца.

Объектами патентных прав являются результаты интеллектуальной деятельности в научно-технической сфере, отвечающие установленным ГК РФ требованиям к изобретениям и полезным моделям, и результаты интеллектуальной деятельности в сфере художественного конструирования, отвечающие установленным ГК РФ требованиям к промышленным образцам.

Не могут быть объектами патентных прав способы клонирования человека, способы модификации генетической целостности клеток зародышевой линии человека, использование человеческих эмбрионов в промышленных и коммерческих целях, иные решения, противоречащие общественным интересам, принципам гуманности и морали.

Защита исключительного права, удостоверенного патентом, может быть осуществлена лишь после государственной регистрации изобретения, полезной модели или промышленного образца и выдачи патента. Исключительное право на полезную модель подтверждается патентом, который выдается федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности при государственной регистрации полезной модели. Патент на полезную модель удостоверяет приоритет полезной модели, авторство и исключительное право на нее (статьи 1353, 1354 ГК РФ).

По истечении срока действия исключительного права изобретение, полезная модель или промышленный образец переходит в общественное достояние и могут свободно использоваться любым лицом без чьего-либо согласия или разрешения и без выплаты вознаграждения за использование.

### *Ноу-хау*

В перечне объектов интеллектуальной собственности появился такой новый объект, как секрет производства, или ноу-хау (ст. 1225 ГК РФ). В статье 1465 ГК РФ приведено определение секрета производства (ноу-хау) как объекта интеллектуальной собственности.

Так, секретом производства (ноу-хау) признаются сведения любого характера (производственные, технические, экономические, организационные и другие), в том числе о результатах интеллектуальной деятельности в научно-технической сфере, а также сведения о способах осуществления профессиональной деятельности, которые имеют действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности их третьим лицам, к которым у третьих лиц нет свободного доступа на законном основании и в отношении которых обладателем таких сведений введен режим коммерческой тайны.

Исключительное право на секрет производства согласно статье 1467 ГК РФ действует до тех пор, пока сохраняется конфиденциальность сведений, составляющих его содержание. С момента утраты конфиденциальности соответствующих сведений исключительное право на секрет производства прекращается у всех правообладателей.

В большинстве случаев исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации признается и охраняется при условии государственной регистрации такого результата или такого средства. Исключительное право на секреты производства обеспечивается конфиденциальностью информации, составляющей секрет производства, и не нуждается в государственной регистрации и выдачи охранного документа. Также это право не ограничено сроками действия и является бессрочным пока сохраняется конфиденциальность сведений.

С бухгалтерской отчетности 2008 года вступает в силу приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (зарегистрирован в Минюсте России 23 января 2008 года № 10975). Данным приказом утверждено новое ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" и определены необходимые переходные положения, связанные с изменениями правил бухгалтерского учета нематериальных активов. Ранее действовавшее ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов", утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н, утратило силу.

Правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах, установленные ПБУ 14/2007, должны применять организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), включая некоммерческие организации. Последние применяют ПБУ 14/2007 в отношении объектов, принятых ими к бухгалтерскому учету в 2008 и последующие годы. Ранее некоммерческие организации не вели учет НМА.

Правила ПБУ 14/2007 не применяется в отношении:

* не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
* не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

Правила учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы установлены ПБУ 17/02.

* материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (диски, дискеты, бумажные носители и др.);
* финансовых вложений.

Правила учета финансовых вложений организации установлены ПБУ 19/02.

Чтобы организация могла принять объект к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива необходимо единовременное выполнение следующих условий:

1. объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект должен быть предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе и предпринимательской);
2. организация имеет право на получение экономических выгод, которые он 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 других лиц к получению экономических выгод от этого объекта. Кратко можно определить перечисленное как наличие контроля у организации над объектом. Одной из составляющих контроля над объектом является наличие надлежаще оформленных документов, что соответствует требованиям ГК РФ;
3. возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
4. объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
5. организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. В данном условии уточнен срок в 12 месяцев, в течение которого не предполагается продажа объекта;
6. фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
7. отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

В ПБУ 14/2007 приведены примеры нематериальных активов. Это произведения науки, литературы и искусства, программы для ЭВМ, изобретения, полезные модели, селекционные достижения, секреты производства (ноу-хау), товарные знаки и знаки обслуживания. Обратим внимание на включение в состав НМА секретов производства (ноу-хау), ранее не признаваемых в бухгалтерском учете в качестве таковых.

Как и ранее, в составе нематериальных активов учитывается особый расчетный показатель - деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Нематериальными активами не являются:

* расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы);
* интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Согласно ПБУ 14/2000 сумма организационных расходов (расходов, связанных с образованием юридического лица, признанных в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации) учитывалась как особый показатель в составе нематериальных активов организации. Амортизационные отчисления по организационным расходам отражались в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации).

В связи с изменением порядка учета организационных расходов приказом № 153н установлено, что организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), производят в бухгалтерском учете по состоянию на 1 января 2008 года списание величины организационных расходов, учтенных в составе нематериальных активов в следующем порядке.

Недоамортизированная сумма организационных расходов относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка):

Дебет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток" Кредит 04 "Нематериальные активы".

В качестве единицы бухгалтерского учета нематериальных активов ПБУ 14/2007 определен инвентарный объект, под которым понимается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.

В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности. Примерами сложного объекта или сложными объектами могут быть кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология (ст. 1240 ГК РФ).

**2. Учет нематериальных активов**

**2.1 Учет поступления и создания нематериальных активов**

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету на синтетическом счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости.

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов.

Нематериальные активы могут быть приобретены предприятием по следующим видам договоров:

* авторским договорам (с физическими лицами) (о передаче исключительных, неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства);
* договорам коммерческой концессии;
* договорам, заключаемым в соответствии с патентным законом;
* договорам, заключаемым в соответствии с Законом о защите товарных знаков и марок;
* лицензионным договорам (исключительная, неисключительная, открытая лицензия);
* учредительным договорам.

Каждая операция движения нематериальных активов должна быть оформлена соответствующим первичным документом установленной формы. Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» предусмотрена одна унифицированная форма первичного документа по учету нематериальных активов – Карточка учета нематериального актива. Кроме этого документа можно использовать также акт о приеме-передаче нематериальных активов. Организации могут самостоятельно разрабатывать формы соответствующих первичных документов. Основанием для составления акта о приеме-передаче являются документы, описывающие нематериальные активы, например, документы, подтверждающие права пользования. В соответствии с особенностями нематериальных активов в документах по поступлению и выбытию должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода в эксплуатацию и вывода из эксплуатации и некоторые другие реквизиты.

Характеристика и определение первоначальной стоимости нематериальных активов, в зависимости от способа их приобретения, аналогичны установленным для объектов основных средств и материально – производственных запасов.

Поступление нематериальных активов в организацию может осуществляться различными способами (Приложение Б):

* приобретением за плату;
* создание самой организацией;
* поступление в качестве вклада в уставный капитал;
* безвозмездное поступление от третьих лиц;
* поступление в обмен на другое имущество ( по бартеру)
* и др.

Для формирования стоимости нематериальных активов используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет «Приобретение нематериальных активов». По дебету счета отражается стоимость приобретения (расходы на создание), а также дополнительные затраты, необходимые до доведения объекта до состояния, в котором он может быть использован по назначению. По кредиту счета отражается принятие нематериальных активов к учету.

Рассмотрим способы поступления нематериальных активов подробнее.

* Первоначальной стоимостью нематериальных активов, приобретенных за плату, признается сумма всех фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев предусмотренных законодательством). В стоимость нематериальных активов суммы НДС будут включены у тех организаций, которые не являются плательщиками этого налога.

Фактическими затратами на приобретение НМА могут быть:

– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);

– суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА;

– регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;

– невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением нематериальных активов:

– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект;

- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

Данный перечень расходов является открытым.

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание НМА общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов или изготовлением объекта.

При оплате приобретаемых НМА, если условиями предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

При приобретении НМА могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях: суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость объектов НМА.

***Пример 2.1***

Приобретение исключительного права на нематериальный актив организацией, освобожденной от исполнения обязанности налогоплательщика НДС.

Организация, осуществляющая деятельность, являющуюся объектом налогообложения НДС, приобрела исключительное право на изобретение, охраняемое патентом. Стоимость патента составляет 114 000 руб. (включая НДС – 19 000 руб.). пошлина за регистрацию договора уступки патента составила 1200 руб. Договор уступки патента зарегистрирован в Патентном ведомстве 14 марта 2005 года, и в этом же месяце организация начала использование изобретения. Оплата правообладателю произведена 24 марта 2005 года. Оставшийся срок действия патента на изобретение – 6 лет.

Предположим, что организация освобождена от обязанности налогоплательщика НДС. В этом случае операции по приобретению нематериального актива будут отражены в учете так, как показано в табл. 2.1.

Таблица 2.1 - Отражение операций по приобретению нематериального актива

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, (руб.) |
| Отражены затраты по приобретению патента | 08-5 | 60 | 95 000 |
| Отражена сумма НДС, предъявленная продавцом | 08-5 | 60 | 19 000 |
| Отражена пошлина за регистрацию договора уступки исключительного права на изобретение | 08-5 | 60 | 1200 |
| Оплачена пошлина за регистрацию прав | 60 | 51 | 1200 |
| Объект НМА принят к учету | 04 | 08-5 | 115 200 |
| Погашена задолженность перед продавцом | 60 | 51 | 114 000 |

Если объект НМА создается организацией самостоятельно, то к расходам на его создание относится:

- стоимость используемых материальных ресурсов;

– зарплата работников, занятых созданием НМА. В ПБУ 14/2007 уточнено, что в стоимость НМА входят также отчисления на социальные нужды (в том числе с ЕСН и взносами на страхование от несчастных случаев);

– амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых при его создании;

– услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительным) договорам.

– сборы, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т.п.

НМА считаются созданными самой организацией, если:

– исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации – работодателю;

– исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации – заказчику;

– свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации;

Во всех остальных случаях НМА получаются организацией со стороны – на основании договора уступки исключительных прав (как на возмездной основе, так и в качестве вклада в уставный капитал организации) или безвозмездно.

***Пример 2.2***

Организация собственными силами создала базу данных. Заработная плата работникам, принимавшим участие в создании базы данных, составила 15 000 руб. Сумма начисленного ЕСН составила 5340 руб. Тариф на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний установлен в размере 1.2 %. (табл. 2.2)

Таблица 2.2 - Отражение в учете операций по созданию базы данных собственными силами

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма (руб.) |
| Начислена заработная плата работникам | 08-5 | 70 | 15 000 |
| Начислен ЕСН на сумму заработной платы | 08-5 | 69 | 5 340 |
| Начислены взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (15 000 руб. \* 1.2 %) | 08-5 | 69 | 180 |
| Принят к учету созданный объект нематериальных активов | 04 | 08-5 | 20 520 |

* Первоначальной стоимостью нематериальных активов, полученных по договору дарения (безвозмездно), является их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. В ПБУ 14/2007 сказано, что под текущей рыночной стоимостью НМА понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость НМА может быть определена на основе экспертной оценки.

В старом ПБУ 14/2000 такого уточнения не было.

В начале стоимость НМА учитывается в составе доходов будущих периодов на отдельном субсчете, затем по мере начисления амортизации по нему стоимость списывается в аналогичной сумме в состав прочих доходов как внереализационный доход ( п. 8 ПБУ 9/99)

В налоговом учете в соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно, не учитываются для целей налогообложения прибыли, если:

– уставный капитал получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей стороны;

- уставный капитал передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей стороны.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения оно не передается третьим лицам.

Для целей налогового учета безвозмездно полученное имущество признается амортизируемым имуществом (п.п. 1,2 ст. 256 НК РФ).

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию ( п.2 ст. 259 НК РФ).

Порядок определения первоначальной стоимости безвозмездно полученного амортизируемого имущества установлен пунктом 8 статьи 250, подпунктом 1 пункта 4 статьи 271 (метод начисления) и пунктом 2 статьи 273 (кассовый метод) НК РФ.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученного имущества определяется исходя из рыночных цен (с учетом положений ст.40 НК РФ), но не ниже остаточной стоимости по амортизируемому имуществу. В доходы получателя включается большая из этих сумм. Так, если рыночная стоимость передаваемого амортизируемого имущества ниже его остаточной стоимости у передающей стороны, в доходы получателя включается остаточная стоимость. Остаточная стоимость имущества у передающей стороны либо затраты на производство (приобретение) должны быть зафиксированы в документе, на основании которого производится передача.

Наряду с этой суммой в первоначальную стоимость могут включаться расходы организации, например, на доставку и доведение полученного объекта до состояния, пригодного к эксплуатации (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Соответственно если стоимость безвозмездно полученного основного средства в доходы не включается (например, когда оно получено от учредителя, доля которого превышает 50%), первоначальная стоимость такого объекта формируется исключительно из расходов на его доставку и доведение до пригодного состояния.

***Пример 2.3***

Производственное предприятие безвозмездно получило от физического лица исключительные имущественные права на созданную им компьютерную программу, которую предполагается использовать в основной производственной деятельности. Рыночная стоимость полученных прав, определенная независимым оценщиком, составляет 17 550 руб. Предполагаемый срок полезного использования программы составляет 4,5 года. Согласно принятой учетной политике организация начисляет амортизацию по нематериальным активам линейным способом (табл. 2.3).

Таблица 2.3 - Отражение в учете операций по безвозмездному получению исключительного имущественного права

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма (руб.) |
| Отражены в составе вложений во внеоборотные активы полученные по договору дарения исключительные имущественные права на компьютерную программу (рыночная стоимость) | 08-5 | 98-2 | 17 550 |
| Отражены в составе нематериальных активов полученные по договору дарения исключительные имущественные права на компьютерную программу | 04 | 08-5 | 17 550 |
| Ежемесячно в течение срока полезного использования |
| Начислена амортизация по нематериальному активу(17 550 : 4,5 : 12) | 20 | 05 | 325 |
| Отражена в составе доходов часть стоимости нематериального актива, полученного по договору дарения | 98-2 | 91-1 | 325 |

* Первоначальная стоимость актива приобретенного в обмен на другое имущество (оплата не денежными средствами), признается стоимость переданных или подлежащих передаче ценностей. При этом их стоимость определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передачи организацией по таким договорам, величина стоимости НМА, полученных организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные НМА.

***Пример 2.4***

Организация в качестве вклада в уставный капитал получила от учредителя исключительное право на изобретение. Стоимость нематериального актива, согласованная учредителями и подтвержденная независимым оценщиком, составила 64 000 руб. В учете организации эти операции отражаются так, как показано в табл. 2.4.

Таблица 2.4 - Отражение в учете операций по получению вклада в уставной капитал

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма (руб.) |
| Отражена сумма задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал | 75 | 80 | 64 000 |
| Отражена сумма вклада, внесенная учредителем в виде нематериального актива | 08 | 75 | 64 000 |
| Принят к учету нематериальный актив на основании документов, подтверждающих право на его использование | 04 | 08 | 64 000 |

Записи по учету нематериальных активов представлены в табл. 2.5.

Таблица 2.5 - Корреспонденция счетов по операциям поступления нематериальных активов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции  | Дебет | Кредит |
| *Поступление как вклад в уставный капитал:* |
| Отражена согласованная учредителями оценка полученных НМА (без НДС) | 08 | 75 |
| На сумму восстановленного НДС | 68 | 91-1 |
| Отражены расходы по регистрации исключительных прав на НМА | 08 | 76 |
| Приняты к учету НМА | 04 | 08 |
| *Безвозмездное поступление(по договору дарения):* |
| Отражены по рыночной стоимости НМА | 08 | 98-2 |
| Приняты к учету НМА | 04 | 08 |
| В дальнейшем по мере начисления амортизации | 98-2 | 91-1 |
| *Поступление по договору простого товарищества:* |
| Оприходованы НМА по согласованной оценке | 04 | 80 |
| *Формирование деловой репутации у организации – покупателя НМА:* |
| Отражена положительная деловая репутация | 04 | 51,76 |
| Отражена отрицательная деловая репутация | 51,76 | 98 |
| *Поступление по договору доверительного управления имуществом* | 04 | 79-3 |
|  | 79-3 | 05 |

**2.2 Учет выбытия нематериальных активов**

Стоимость НМА, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета (п.34 ПБУ 14/2007).

Выбывать активы могут по разным причинам:

* прекращение срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
* передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
* перехода исключительного права к другим лицам без договора ( в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный НМА);
* прекращения использования вследствие морального износа. В старой редакции ПБУ 14\2000 отдельно было не прописано, можно ли списать объект НМА по причине морального износа. То есть бухгалтерам приходилось пользоваться нормами ПБУ 10/99;
* передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд, передачи по договору мены, дарения, внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности, выявления недостачи активов при их инвентаризации, в иных случаях.

Одновременно со списанием стоимости НМА подлежит списанию сумма накопленной амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

Раньше в ПБУ 14/2000 было сказано, что нематериальные активы подлежат списанию с баланса, если они больше не используются для целей производства продукции (выполнении работ, оказания услуг), для управленческих нужд организации.

При выбытии НМА сумма начисленной амортизации списывается со счета 05 «Амортизация НМА» в кредит счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость НМА списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 04 «Нематериальные активы».

***Пример 2.5***

Организация владеет нематериальным активов, первоначальная стоимость которого составляет 18 000 руб.( без НДС). Срок полезного использования, установленный при принятии объекта к учету, был определен равным пяти годам и истекает в августе 2005 года. Сумма амортизации, накопленной за время эксплуатации нематериального актива на счете 05, по состоянию на 31 июля 2005 года составляет 17 700 руб.

В августе 2005 года бухгалтер организации должен сделать записи, приведенные в табл.2.6

Таблица 2.6 - Отражение в учете операций по списанию амортизационных отчислений при истечении срока полезного использования нематериального актива.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма (руб.) |
| Начислена амортизация по нематериальному активу | 20, 25, 26 | 05 | 300 |
| Списана сумма амортизации по нематериальному активу | 05 | 04 | 18 000 |

Доходы и расходы от продажи и иного выбытия НМА отражаются в периоде выбытия НМА как прочие доходы и расходы на счете 91 (п.35 ПБУ 14/2007)

Для целей исчисления налога на прибыль доход от реализации объекта НМА (например, от реализации имущественных прав) признается доходом от реализации (ст. 249 НК РФ). Признанный доход от такой операции уменьшается на остаточную стоимость нематериальных активов и расходы по его реализации (п.1 ст.257, пп1 п1 ст. 268 НК РФ).

При реализации НМА сумма остаточной стоимости с учетом расходов, связанных с их реализацией, может превышать полученную выручку. Для налогового учета убыток, полученный от реализации НМА, включается в состав прочих доходов и расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования и фактическим сроком эксплуатации в соответствии с п.3 ст.268 НК РФ.

Доходы и расходы от списания НМА отражаются в бухгалтерском учете как операционные расходы (доходы) на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в том отчетном периоде, к которому они относятся. По дебету счета отражается остаточная стоимость нематериального актива и другие расходы, связанные со списанием, а по кредиту поступления от уступки (продажи) прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Выбытие объекта из состава НМА при передаче (продаже, уступке прав, мене и пр.) другой организации оформляется актом приемки – передачи.

***Пример 2.6***

ООО «Авикс» безвозмездно передает другому предприятию созданную в 2000 году программу для ЭВМ, учтенную в составе нематериальных активов. Первоначальная стоимость программы составляет 18 000 руб., сумма начисленной амортизации -5550 руб, Рыночная стоимость данной компьютерной программы на момент передачи составляет 13 920 руб. (в том числе НДС -2320 руб.) (табл. 2.7).

Таблица 2.7 - Отражение в учете безвозмездной передачи программы для ЭВМ

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма (руб.) |
| Списана начисленная амортизация | 05 | 04 | 5550 |
| Списана остаточная стоимость выбывшего нематериального актива (18 000 – 5550) | 91-2 | 04 | 12 450 |
| Начислен НДС по безвозмездной передаче нематериального актива (13 920 – 2 320)\* 20% | 91-2 | 68 | 2 320 |
| Списано сальдо прочих доходов и расходов | 99 | 91-2 | 14 770 |

***Пример 2.7***

Организация в июне 2005 года передала другой организации объект нематериальных активов в виде вклада в уставный капитал. Первоначальная стоимость переданного объекта составляет 15 000 руб. (без НДС), сумма амортизации, начисленной к моменту передачи на счете 05 «Амортизация нематериальных активов», -7000 руб. В соответствии с учредительными документами размер вклада в уставный капитал составляет 16 500 руб. (табл. 2.8)

Таблица 2.8 - Отражение в учете передачи в уставной капитал нематериального актива

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма (руб.) |
| Списана сумма начисленной амортизации | 05 | 04 | 7000 |
| Списана остаточная стоимость передаваемого объекта основных средств | 91-2 | 04 | 8000 |
| Восстановлен НДС с остаточной стоимости | 91-2 | 68 | 1600 |
| Отражена оценка основного средства в соответствии с учредительными документами | 58 | 91-1 | 16 500 |
| Списано сальдо прочих доходов и расходов заключительными оборотами июня 2005 года | 91-9 | 99 | 6900 |

***Пример 2.8***

На балансе предприятия числится нематериальный актив – патент на промышленный образец, приобретенный за плату. Первоначальная стоимость патента составляет 164 640 руб., начисленная амортизация – 98 784 руб. НДС в сумме 32 928 руб., уплаченный при приобретении патента, принят к вычету. Срок действия патента на промышленный образец – 10 лет, фактический срок использования нематериального актива на момент реализации составил 6 лет.

Предприятие продает нематериальный актив фирме, стоимость уступаемых исключительных прав по договору составляет 180 000 руб. (в том числе НДС – 30 000 руб.) оплата производится в безналичной форме (табл. 2.9)

Таблица 2.9 - Отражение в учете продажи нематериального актива

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма (руб.) |
| Отражена стоимость патента по договору уступки | 62 | 91-1 | 180 000 |
| Начислен НДС по договору | 91-2 | 68 | 30 000 |
| Списана начисленная амортизация | 05 | 04 | 98 784 |
| Списана остаточная стоимость патента | 91-2 | 04 | 65 856 |
| Получена оплата по договору | 51 | 62-1 | 180 000 |
| Выявлен финансовый результат от операции реализации (180 000 руб. – 30 000 руб. – 65 856 руб.) | 91-9 | 99 | 84 114 |

При списании объекта в случае невозможности его дальнейшего использования или окончания срока исполнения оформляется акт о списании, в котором указывается первоначальная стоимость объекта, суммы начисленной амортизации, причины списания и пр.

***Пример 2.9***

Организация списывает не использующийся в производственных целях нематериальный актив. Первоначальная стоимость этого актива составляет 21 000 руб., сумма начисленной за время эксплуатации амортизации – 16 100 руб. (табл. 2.10).

Таблица 2.10 - Отражение в учете списания непригодного нематериального актива

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма (руб.) |
| Списана сумма амортизации, начисленная за время эксплуатации нематериального актива | 05 | 04 | 16 100 |
| Списана остаточная стоимость нематериального актива (21 000 руб. – 16 100 руб.) | 91-2 | 04 | 4900 |
| Списано сальдо прочих доходов и расходов (убыток) | 99 | 91-9 | 4900 |

Проводки по учету нематериальных активов представлены в табл. 2.11

Таблица 2.11 - Корреспонденция счетов по операциям списания НМА

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| *Списание НМА по истечении срока использования или невозможности дальнейшего использования :* |
| Начисленная амортизация | 05 | 04 |
| Остаточная стоимость | 91- 2 | 04 |
| *.Продажа (уступка прав) НМА:* |
| Переданы НМА и выставлен счет покупателю | 62 | 91-1 |
| Начисленная амортизация | 05 | 04 |
| Остаточная стоимость | 91- 2 | 04 |
| Начислен НДС | 91- 2 | 68 |
| Списаны расходы на продажу | 91- 2 | 70,69 и др. |
| *Вклад в уставный капитал:* |
| Начисленная амортизация | 05 | 04 |
| Остаточная стоимость | 58 | 04 |
| Восстановлен НДС | 91 | 68 |
| *Переданы безвозмездно:* |
| Начисленная амортизация | 05 | 04 |
| Остаточная стоимость | 91- 2 | 04 |
| Начислен НДС | 91- 2 | 68 |
| *Списана недостача НМА, выявленная при инвентаризации:* |
| Начисленная амортизация | 05 | 04 |
| Остаточная стоимость | 94 | 04 |
| Отнесена на виновное лицо сумма недостачи | 73- 2 | 94 |
| Списана сумма недостачи, если виновное лицо не установлено | 91- 2 | 94 |

**3. Налогообложение нематериальных активов**

Введением в действие положений Налогового Кодекса (НК) определены основные положения по бухгалтерскому учету в целях налогообложения. В них дана единая терминология, технология и правила бухгалтерского учета вообще и налогового учета в частности.

Пунктом 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьей 378 Кодекса.
В соответствии с Инструкцией по бюджетному учету, утвержденной приказом Минфина России от 30.12.2008 г. N 148н, действие которой распространяется на отношения, возникшие с 1 января 2009 года, объекты основных средств, к которым относятся материальные объекты основных фондов, используемые в процессе деятельности учреждения при выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд учреждений, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданные в аренду, независимо от стоимости объектов со сроком полезного использования более 12 месяцев учитываются на соответствующих счетах аналитического учета счета 010100000 "Основные средства" (010101000-010109000).

Таким образом, нематериальные активы, учитываемые на счете аналитического учета 01020100000 "Нематериальные активы", не признаются объектом налогообложения по налогу на имущество организаций.

На основании Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) при приобретении либо ввозе на таможенную территорию Российской Федерации нематериальных активов и уплате НДС вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику, производятся в полном объеме. После принятия на учет этих нематериальных активов при условии, что организация не освобождена в установленном порядке от уплаты НДС.

Для учета Налога на добавленную стоимость применяется счет 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам".

Следовательно, в стоимость нематериальных активов суммы НДС будут включены у тех организаций, которые не являются плательщиками этого налога.

Некоторые виды нематериальных активов освобождены от НДС: платежи по зарегистрированным в установленном порядке лицензионным договорам о предоставлении патентообладателем прав другому лицу на использование охраняемого патентом объекта промышленной собственности (изобретения, полезной модели, промышленного образца), получение авторских прав, сбор (плата) за выдачу лицензий на осуществление отдельных видов деятельности.

НДС по приобретенным объектам нематериальных активов предъявляется бюджету тогда, когда:

- произведена оплата поставщикам за приобретенные объекты;

- объект НМА принят к учету;

- объект будет использоваться в производственных целях.

Если в первичных учетных документах не выделена сумма НДС, то в расчетных документах НДС не выделяется.

По объектам нематериальных активов, приобретаемым за счет бюджетных ассигнований, а также вводимым в эксплуатацию независимо от источника финансирования, возмещение сумм НДС не производится. Суммы налога, уплаченные по таким нематериальным активам поставщикам, относятся на увеличение их балансовой стоимости.

НДС по нематериальным активам, используемым для изготовления продукции (работ, услуг), не облагаемой налогом при реализации, включается в первоначальную стоимость.

**Заключение**

В условиях перехода предприятия к рынку значительно возрастает роль бухгалтерского учета как важнейшего средства получения полной и достоверной информации об имуществе предприятия и его обязательствах и своевременного доведения этих сведений для пользователей.

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

Данная работа рассматривает круг вопросов, связанных с организацией ведения учета нематериальных активов. В результате проделанной работы можно сделать следующие выводы:

1. для учета нематериальных активов вследствие их разнообразия по составу и назначению имеет место их классификация, исходя из которой и составляется отчетность о наличии и движении нематериальных активов, отсюда, учет данного вида средств организуется в бухгалтерии по их видам, независимо от организационно-правовой формы собственности предприятия;

2. особенностью учета нематериальных активов, в частности выбытия, является определение финансового результата по данной операции с последующим его отнесением либо на прибыль, либо на убытки.

Все предприятия при учете нематериальных активов должны руководствоваться соответствующими законодательными и нормативными документами.

В настоящее время отражению в учете нематериальных активов уделено довольно много внимания. Однако вопросов и проблем не становится меньше. Поэтому необходимо совершенствовать систему учета нематериальных активов.

**Список использованных источников**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. - М.: Проспект, 2008.
2. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21.11.96 г., № 129-Ф3.(в ред. Федеральных законов от 28.03.2002 №32-ФЗ)
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94-н. (с изменением от 7 мая 2003 г., от 18 сентября 2006 г.)
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов». Утверждено приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г., №153н
5. Письмо Министерства Финансов РФ № 03-05-05-01/56 от 16.09.2009
6. Правовая система «Гарант»
7. Аксенов А.П., Нематериальные активы: структура, оценка, управление: учеб.-метод. пособие – М.: Финансы и статистика, 2007 – 192 с.
8. Астахов В.П., Бухгалтерский (финансовый) учет: учебное пособие. издание 6-е, перераб. и дополн. – Москва: ИКЦ «Март», 2005 – 960 с.
9. Бабаев Ю.А., Бухгалтерский учет: учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006 – 302 с.
10. Банк В.Р., Банк С.В. Оборотные и внеоборотные активы: бухгалтерский, налоговый учет и аудит: учебное пособие. -М.: Экономистъ, 2007. -224 с.
11. Бычкова С.М., Бадмаева Д.Г. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие; - М.: Эксмо, 2008. -528 с.
12. Волков А.С., Ермошин П.А. Основные средства и нематериальные активы при «упрощенке»: бухгалт. учет и налогообложение. - М.: Вершина, 2006. - 192 с.
13. Воронина Л.И., Учет нематериальных активов: Учебное пособие – М.: Изд-во Эксмо, 2005 – 240 с.
14. Гетьман В.Г., Терехова В.А. Бухгалтерский финансовый учет; Учебник. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2009. – 496 с.
15. Гомола А.И., Кириллов В.Е., Кириллов С.В., Бухгалтерский учет: учеб. для студ. сред. проф. учеб. заведений, - М.: Издательский центр «Академия», 2008
16. Греков П.С., Соколов П.А., Бухгалтерский учет нематериальных активов – Аудитор, 2002, №3
17. Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский финансовый учет. 3-е изд. – СПб.: Питер, 2008. – 480 с.
18. Керимов В.Э. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник. - 2-е изд., изм. и доп. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2008. -704 с.
19. Киселева Г.В., Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие, - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2007 – 524с.
20. Кожинов В.Я., Современный бухгалтерский учет: учебник – М.: Издательство «Альфа - Пресс», 2008 – 768 с.
21. Ржаницына В.С., Переоценка нематериальных активов. //Бухгалтерский учет №5, 2009
22. www.buh.ru
23. www.revolution.
24. www.aup.ru

**Приложения**

Приложение А

(справочное)

Зарегистрировано в Минюсте РФ 23 января 2008 г. N 10975

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПРИКАЗ

от 27 декабря 2007 г. N 153н

ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ

ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ" (ПБУ 14/2007)

В целях совершенствования нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и в соответствии с Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. N 329 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2004, N 31, ст. 3258; N 49, ст. 4908; 2005, N 23, ст. 2270; N 52, ст. 5755; 2006, N 32, ст. 3569; N 47, ст. 4900; 2007, N 23, ст. 2801; N 45, ст. 5491) приказываю:

1. Утвердить прилагаемое Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007).

2. Установить, что настоящий Приказ вступает в силу с бухгалтерской отчетности 2008 года.

3. Установить, что организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), производят в бухгалтерском учете по состоянию на 1 января 2008 года списание величины организационных расходов, учитываемых в составе нематериальных активов, за минусом начисленной амортизации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

4. Установить, что настоящий Приказ распространяется на некоммерческие организации в отношении объектов, принятых организацией к бухгалтерскому учету в 2008 и последующие годы.

Заместитель

Председателя Правительства Российской Федерации -

Министр финансов Российской Федерации

А.Л. КУДРИН

Приложение

к Приказу Министерства финансов

Российской Федерации

от 27.12.2007 N 153н

ПОЛОЖЕНИЕ

ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ" (ПБУ 14/2007)

I. Общие положения

1. Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

2. Настоящее 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.

3. Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо единовременное выполнение следующих условий:

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.

4. При выполнении условий, установленных в пункте 3 настоящего Положения, к нематериальным активам относятся, например, 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).

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

5. Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

II. Первоначальная оценка нематериальных активов

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

7. 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.

8. Расходами на приобретение нематериального актива 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.

9. При создании нематериального актива, кроме расходов, предусмотренных в пункте 8 настоящего Положения, к расходам также относятся:

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

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

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

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

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

10. Не включаются в расходы на приобретение, создание 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 не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

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

12. Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, принятого к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество, определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования.

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

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

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

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

15. Если в отношении нематериальных активов, указанных в пунктах 11 - 14 настоящего Положения, возникают расходы, предусмотренные в пунктах 8 и 9 настоящего Положения, то такие расходы также включаются в фактическую (первоначальную) стоимость.

III. Последующая оценка нематериальных активов

16. Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и настоящим Положением.

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

17. 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.

18. При принятии решения о переоценке нематериальных активов, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

19. Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

20. Результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, но раскрываются организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

21. Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

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

IV. Амортизация нематериальных активов

23. Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования, если иное не установлено настоящим Положением.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

24. По нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

25. При принятии нематериального актива к бухгалтерского учету организация определяет срок его полезного использования.

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).

Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

26. Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:

срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;

ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации.

27. Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

28. Определение ежемесячной суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу производится одним из следующих способов:

линейный способ;

способ уменьшаемого остатка;

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Выбор способа определения амортизации нематериального актива производится организацией исходя 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.

29. Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается:

а) при линейном способе - исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива;

б) при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой - установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе - оставшийся срок полезного использования в месяцах;

в) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

30. Способ определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

31. Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этого актива с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.

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

33. Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

V. Списание нематериальных активов

34. Стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие нематериального актива имеет место в случае: прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации; передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации; перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив); прекращения использования вследствие морального износа; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи активов при их инвентаризации; в иных случаях.

Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

35. Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов, если иное не установлено нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

36. Дата списания нематериального актива с бухгалтерского учета определяется исходя из установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету правил признания доходов либо расходов.

VI. Учет операций, связанных с предоставлением (получением) права использования нематериальных активов

37. Отражение в бухгалтерском учете организации операций, связанных с предоставлением (получением) права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (за исключением права использования наименования места происхождения товара), осуществляется на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством порядком.

38. Нематериальные активы, предоставленные правообладателем (лицензиаром) в пользование (при сохранении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации), не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у правообладателя (лицензиара).

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится правообладателем (лицензиаром).

39. Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются пользователем (лицензиатом) на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре.

При этом платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде периодических платежей, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются пользователем (лицензиатом) в расходы отчетного периода. Платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа, отражаются в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

VII. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

40. В составе информации об учетной политике организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;

принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов;

способы определения амортизации нематериальных активов, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;

изменения сроков полезного использования нематериальных активов;

изменения способов определения амортизации нематериальных активов.

41. В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация по отдельным видам нематериальных активов:

фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года;

стоимость списания и поступления нематериальных активов, иные случаи движения нематериальных активов;

сумма начисленной амортизации по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования;

фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов;

стоимость переоцененных нематериальных активов, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких нематериальных активов;

оставшиеся сроки полезного использования нематериальных активов в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций;

стоимость нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения;

наименование нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды;

наименование, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией.

VIII. Деловая репутация

42. Для целей бухгалтерского учета стоимость приобретенной деловой репутации определяется расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения).

43. Положительную деловую репутацию следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта.

Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п.

44. Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации).

Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются линейным способом в соответствии с пунктом 29 настоящего Положения.

45. Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

**Приложение Б**

(справочное)

Определение первоначальной стоимости нематериального актива

|  |  |
| --- | --- |
| Источник поступления нематериальных активов | Первоначальная стоимость |
| Приобретение за плату | Фактически произведенные расходы по приобретению:* суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности правообладателю (продавцу);
* таможенные пошлины и сборы, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
* государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
* вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которых приобретен нематериальный актив;
* стоимость информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением нематериальных активов;
* невозмещаемые суммы налогов, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
* иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов
 |
| Создание самим предприятием | Сумма фактических расходов на создание нематериального актива:* суммы уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа, договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;
* расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых в при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;
* отчисление на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);
* расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и имущества, используемых непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;
* амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;
* иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериальных активов
 |
| Полученные по договорам, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами | Исходя из стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче предприятием. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передачи, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно предприятие определяет стоимость аналогичных ценностей |
| Вклад в уставный капитал | Денежная оценка, согласованная с учредителями, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации |
| Дарение (безвозмездно) | Рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки |

1. Ранее – Комитет по международным стандартам финансовой отчетности [↑](#footnote-ref-1)
2. Введена Федеральным законом от 18.12.2006 №231-ФЗ [↑](#footnote-ref-2)