**Введение**

Ни одна организация не обходится без использования в производственной деятельности различных объектов нематериальных активов. Их наличие обеспечивает настоящее и будущее ее становление и развитие. На сегодняшний день нематериальные активы стали неотъемлемой частью хозяйственной деятельности предприятия.

Сегодня состояние промышленной, строительной и прочих индустрии требует их совершенствования, а конкуренция между субъектами внутри страны и внешними производителями налагает новые обязанности на организацию при обновлении ассортимента и повышении качества изготовляемой продукции, выполняемых работ и услуг. Одним из инструментов, обеспечивающих выполнение указанных задач, выступают нематериальные активы, потому что в их составе большой удельный вес занимают: технологические разработки, проектно-технические работы, интеллектуальная собственность (патенты, изобретения, "ноу-хау"), маркетинговые разработки и др.

Актуальностьтемыкурсовой работы состоит в том, что в последнее время в имуществе хозяйствующих субъектов неуклонно возрастает доля нематериальных (неосязаемых) активов. Это обусловлено быстротой и масштабами технологических изменений, распространением информационных технологий, активной инвестиционной деятельностью, обострением конкурентной борьбы, стремлением получить признание на внутреннем и мировом рынках, усложнением и интеграцией международных финансовых рынков.

Целью исследования является ведение бухгалтерского учета в организации в соответствии с законодательными и нормативными актами, необходимость рассмотрения вопросов учета нематериальных активов.

В соответствии с данной целью в исследовании были поставлены следующие задачи:

1. Дать определение понятию нематериальных активов;
2. Рассмотреть классификацию и оценку нематериальных активов;
3. Изучить особенности организации аналитического и синтетического учета объектов нематериальных активов;
4. Рассмотреть движение нематериальных активов на предприятии на примере ТОО «Виста»;

Теоретической и методологической основой написания курсовой работы явились: Закон РК “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности” от 28 февраля 2007г., № 234 ///ЗРК; Международный Стандарт

**1. Теоретические основы нематериальных активов**

**1.1 Понятие и виды нематериальных активов**

Основной отличительной особенностью нематериальных активов является отсутствие материальной формы – их неосязаемость (слово «нематериальный» происходит от латинского и означает «касаться, осязать»). Именно эта особенность вызывает трудность при учете: отсутствие физических качеств делает трудноопределяемым их оценку – подтверждение их стоимости, определение срока экономической жизни и будущих экономических выгод от их использования.

В соответствии с международным стандартом финансовой отчетности *нематериальные* *активы* – это неденежные активы, не имеющие физической сущности, предназначенные для использования в течение длительного времени (более одного года) в производстве или реализации товаров (работ, услуг), в административных целях и сдаче в аренду другим организациям.

Учет нематериальных активов строится на тех же принципах, что и материальных:

* их стоимость при приобретении определяется по фактическим затратам на их покупку и создание;
* расходы на их приобретение и доходы, получаемые от них, отражаются в одном и том же учетном периоде;
* доход или убыток при списании нематериальных активов отражаются в зависимости от соотношения полученного дохода от его реализации и его балансовой стоимости.

Практическое использование нематериальных активов в экономическом обороте предприятий есть, по сути, процесс коммерциализации инновационной сферы, который условно можно свести к следующим стадиям.

Первая стадия - это грамотная классификация объектов интеллектуальной собственности, на базе которой должна формироваться предварительная оценка их рыночной стоимости. Однако в настоящее время предприятия либо ее не выполняют, либо делают это по-дилетантски. Поэтому необходима профессиональная разработка базовых методологических и методических рекомендаций.

Вторая стадия - это включение стоимости объектов нематериальных активов в состав имущества предприятий по подразделу 2700 «Нематериальные активы» Типового плана счетов РК. В соответствии с законодательством РК эти средства подлежат амортизации: ежемесячно относятся на себестоимость продукции (работ, услуг) по нормам, которые рассчитывает предприятие (фирма) исходя их первоначальной стоимости и срока их полезного использования, но не более срока деятельности самого предприятия (фирмы), затем реализуются и оседают на расчетном счете предприятия. В дальнейшем они используются исключительно на развитие данного производства, на вознаграждение авторам разработок (а также лицам, которые содействовали созданию или использованию этих разработок), и потому не должны облагаться налогами.

Третья стадия - коммерциализации нематериальных активов заключается:

• в активном выходе предприятий на рынок научно-технической продукции;

• в умении найти своего покупателя, овладевать искусством предпринимателя, т.е. самому искать заказчика (потребителя) для своей идеи или разработки;

• в умении рекламировать их;

• в умении писать в журналы, пробиваться на телевидение и т.д.

Основными признаками классификации нематериальных активов, исходящими из определения активов, являются *способ приобретения (определяемость), выделяемость в состоятельную учетную единицу, обмениваемость, период получения ожидаемой выгоды.*

Нематериальные активы могут быть куплены на стороне (патенты, франчайзинг) или созданы собственными силами предприятия (патенты, торговые марки). В зависимости от способа приобретения будет зависеть определяемость – выделяемость в отдельную учетную единицу (затраты на актив могут относиться на расходы периода или капитализироваться в зависимости от характера конкретного неосязаемого актива).

Таким образом, нематериальный актив может быть определяемым при его:

* приобретении – обычно посредством полученного юридического права (патент, авторское право и т.п.);
* создании самой организацией или приобретении в результате объединения организаций, - если ожидаемые будущие экономические выгоды могут быть отнесены непосредственно к данному активу, который может быть сдан в аренду, продан, обменен и т.п.

Определение нематериального актива требует его распознаваемости с тем, чтобы его можно было четко отделить от других активов – выделить в отдельную учетную единицу. Таким критерием является его отделяемость (обособленность). Актив является отделяемым, если организация может его арендовать, продать, обменять или распределять будущие экономические выгоды. Примерами отделяемых активов являются торговые марки, патенты, авторские права. Неотделяемым активом является гудвилл (деловая репутация) – он не существует отдельно от других активов и возникает при покупке предприятия и основан на приверженности потребителей товаров и услуг продаваемой организации.

Обмениваемость – это способность актива быть отдельно купленным или проданным (например, патенты, торговые марки). Однако некоторые нематериальные активы, несмотря, что они выделяются в самостоятельную учетную единицу, не могут быть отдельно проданы или куплены (например, организационные затраты).

Период получения ожидаемой выгоды определяется экономическими обстоятельствами, правовыми ограничениями или условиями контрактов.

Наиболее чаще всего встречаются следующие виды нематериальных активов: лицензионные соглашения; компьютерное программное обеспечение; патенты; авторские права; приобретенные товарные знаки, знаки обслуживания, затраты на опытно – конструкторские работы, удовлетворяющие критериям признания нематериальных активов и др. В таблице 1 приведены примеры нематериальных активов, соответствующих критериям их признания и затраты предприятия, капитализируемые на счетах бухгалтерского учета, но не являющиеся нематериальными активами.

**Таблица 1. Виды объектов, учитываемые на предприятии**

|  |  |
| --- | --- |
| Объекты, учитываемые как нематериальные активы | Объекты, учитываемые как расходы будущих периодов |
| Фирменные марки | Реклама |
| Авторские права | Авторские авансы |
| Лицензионные соглашения | Затраты на разработку программных продуктов |
| Патенты | Маркетинговые расходы |
| Торговые марки | Затраты на ремонт |
| Технологии, формулы и чертежи | Стоимость НИОКР |
| Компьютерное программное обеспечение (при условии обособленности от аппаратных средств) |  |

Отсюда следует, что некоторые виды нематериальных активов удовлетворяют критериям признания нематериальных активов, а другие соответствуют критериям их признания и затраты предприятия, капитализируемые на счетах бухгалтерского учета, но не являющиеся нематериальными активами.

**1.2** **Виды нематериальных активов и их оценка**

Под нематериальными активами понимают объекты долгосрочного пользования (свыше 1 года), не имеющие материально-вещественного содержания, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход.

К нематериальным активам относят права, возникающие:

• из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.;

• из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения;

• из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;

• из прав на «ноу-хау» и др.

Кроме того, к нематериальным активам относятся права пользования земельными участками, природными ресурсами и организационные расходы, связанные с созданием предприятия.

**1.3 Классификация нематериальных активов**

В зависимости от назначения и функций, выполняемых в финансово – хозяйственной деятельности, нематериальные активы в международной практике подразделяются на пять основных групп:

1. права на объекты промышленной (производственной) собственности, возникающие из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров, договоров на их использование;
2. права на интеллектуальную собственность, возникающие из авторских и иных договоров.

В соответствии со статьей 961 *Гражданского Кодекса Республики Казахстан* к объектам права интеллектуальной собственности относятся:

* результаты интеллектуальной творческой деятельности: произведения науки, литературы и искусства; исполнения, фонограммы и передачи организаций вещания; изобретения, полезные модели, промышленные образцы; селекционные достижения; топологий интегральных микросхем; нераскрытая информация, в том числе секреты производства («ноу-хау»); другие результаты интеллектуальной творческой деятельности в случаях, предусмотренных *Гражданским Кодексом* или иными законодательными актами;
* средства индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, работ, услуг: фирменные наименования; товарные знаки (знаки обслуживания); наименование мест происхождения (указания происхождения) товаров; другие средства индивидуализации участников гражданского оборота, товаров и услуг в случаях, предусмотренных *Гражданским* *Кодексом* и *законодательными* *актами*.

1. права на «ноу-хау» и др.;
2. имущественные права. К имущественным правам относятся: права пользования землей, водными ресурсами, недрами, имуществом, квартирами, лицензиями и др.;
3. организационные расходы – это расходы, возникающие в период создания и регистрации предприятия. В них включаются затраты на рекламу, оплата услуг юридической фирмы по подготовке учредительных документов и регистрации предприятия; государственная пошлина за регистрацию; сбор за государственную регистрацию предприятия; оплата за изготовление печати, штампов; за открытие счета в банке, за нотариально заверенные образцы подписей; за размножение учредительных документов; расходы по получению специального разрешения по осуществлению в соответствии с законодательством отдельных видов деятельности и подобные расходы, признанные в соответствии с учредительными документами вкладов учредителей в уставный капитал.

В зависимости от принадлежности нематериальные активы можно подразделить на четыре группы:

1. нематериальные активы, связанные с производством. К ним относятся: «ноу-хау»; права на объекты промышленной (производственной) собственности; права на использование производственной информации; технологии интегральных микросхем; промышленные образцы, селекционные достижения; организационные расходы; программное обеспечение ЭВМ и базы данных; права пользования природными ресурсами;
2. нематериальные активы, связанные с торговой (коммерческой) деятельностью. В данную группу входят: товарные знаки и знаки обслуживания; торговые марки; наименование места происхождения товара; организационные расходы; программное обеспечение ЭВМ и базы данных и другие;
3. нематериальные активы, связанные с правилами пользования. В эту группу включают права на изобретение; патенты; лицензия; франшиза[[1]](#footnote-1); промышленные образцы и др.;
4. другие виды нематериальных активов. Сюда входят: гудвилл (цена фирмы); интеллектуальная собственность и др.

Рассмотрим содержание основных видов нематериальных активов, которые используются в процессе финансово – хозяйственной деятельности торговых организаций.

*Товарные знаки и знаки обслуживания* (далее товарный знак) – это обозначение, зарегистрированное в соответствии с *Законом Республики Казахстан «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» от 26 июля 1999 года № 456-1*, или охраняемое без регистрации в силу международных договоров, в которых участвует Республика Казахстан, служащее для отличия товаров (услуг) (далее - товары) одних юридических или физических лиц. Право на товарный знак предоставляется на основании регистрации в установленном вышеуказанным Законом порядке любым юридическим или физическими лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность. Владелец товарного знака имеет исключительное право использования и распоряжения принадлежащим ему товарным знаком в отношении указанных в свидетельстве товаров, и никто не может использовать его без согласия владельца.

В качестве товарного знака могут быть зарегистрированы изобразительные, словесные, буквенные, цифровые, объемные и иные обозначения или их комбинации в любом цвете или цветовом сочетании, позволяющие различать товары одних лиц от однородных товаров других лиц. Не допускается регистрация товарных знаков, состоящих исключительно из обозначений, не обладающих различительной способностью, в частности: вошедших во всеобщее употребление для обозначения товаров определенного вида; являющихся общепринятыми символами и терминами; указывающих на вид, качество, количество, свойство, назначение, ценность товаров, а также на место и время из производства или сбыта; представляющих натуральное или схематическое изображение товаров, для которых и спрашивается регистрация; представляющих собою исключительно цвет. Не регистрируются в качестве товарных знаков обозначения, воспроизводящие государственные гербы, флаги и эмблемы, сокращенные или полные наименования международных организаций, официальные контрольные, гарантийные и пробирные клейма, печати, олимпийские символики, награды и другие знаки отличия, а также обозначения, сходные с ними до степени смешения.

Для регистрации товарного знака подается заявка одним или несколькими заявителями в Казпатент. Заявка на регистрацию коллективного товарного знака подается от имени объединения в соответствии с соглашением его участников об использовании коллективного товарного знака. Заявка должна относиться к одному товарному знаку и представлена на типовом бланке на государственном и (или) русском языке и содержать: просьбу о регистрации обозначения в качестве товарного с указанием заявителя, а также его местонахождения или местожительства; заявляемое обозначение; перечень товаров, для которых, и спрашивается регистрация товарного знака, в соответствии с *Международной классификацией товаров.*

Казпатент проводит экспертизу заявки поэтапно:

* *предварительная экспертиза* – в течение двух месяцев с даты поступления заявки, в ходе которой проверяются содержание заявки, наличие необходимых документов в соответствии с установленными законодательством требованиями;
* *полная экспертиза* – в течение двенадцати месяцев с даты подачи заявки, в ходе которой проверяется соответствие заявляемого обозначения установленным законодательством требованиям.

По результатам полной экспертизы Казпатент принимает решение о регистрации товарного знака или отказе в регистрации в виде мотивированного заключения. Решение о регистрации может относиться ко всему перечню товаров либо к их части.

Регистрация товарных знаков производится в *Государственном* *реестре* *товарных* *знаков* и действует в течение десяти лет с даты подачи заявки и может быть продлен каждый раз на десять лет по ходатайству владельца, поданному в течение последнего года ее действия.

На зарегистрированный в соответствии с действующим законодательством товарный знак выдается свидетельство установленного образца, которое удостоверяет факт регистрации товарного знака, его приоритет, исключительное право владельца на товарный знак в отношении указанных в свидетельстве товаров.

Исключительно право на товарный знак в отношении всех указанных в свидетельстве товаров либо их части может быть передано владельцам (лицензиаром) другому лицу (лицензиату) по лицензионному договору. Лицензионный договор, разрешающий лицензиату использование товарного знака, должен содержать условие о том, что качество товаров будет не ниже качества товаров лицензиара и что лицензиар имеет право осуществлять контроль за выполнением этого условия. Переход права на товарный знак, в том числе его передача по договору или в порядке правопреемства должны быть оформлены в письменной форме и зарегистрированы в Казпатенте.

Владелец свидетельства на товарный знак может производить рядом с товарным знаком предупредительную маркировку в виде латинской буквы ***R,*** либо словесных обозначений *«тауар танбасы»*, *«товарный знак»* или *«зарегистрированный товарный знак»*, указывающую на то, что используемое обозначение является зарегистрированным в Республике Казахстан товарным знаком.

*Наименование места происхождения товара.* В качестве наименований мест происхождения товаров могут быть зарегистрированы названия стран, населенных пунктов, местностей, включая их исторические названия, а также названия других географических объектов или их сочетания с видовыми наименованиями товаров.

Регистрация наименования места происхождения товара и предоставление права использования наименованием места происхождения товара производится *Казпатентом* *в Государственном регистре* *наименований мест происхождения товаров* на основании решения экспертизы. На зарегистрированное в соответствии с законодательством наименование места происхождения товара выдается свидетельство установленного Казпатентом образца, которое удостоверяет факт регистрации наименования места происхождения товара и исключительно право владельца на его использование в отношении товара, указанного в свидетельстве.

Владелец права пользования наименованием места происхождения товара может производить рядом с наименованием места происхождения товара предупредительную маркировку в виде латинской ***R***, словесных обозначений *«Тауар шығарылған жердін тіркелген атауы»*, «*Зарегистрированное наименование места происхождения товара»* или *«рег. НМПТ»*.

Товарный знак и наименование места происхождения товара являются действенным инструментом конкуренции. При этом, если наименование места происхождения всегда гарантирует особые элитарные, иногда уникальные свойства товара, то товарному знаку для выполнения этой роли необходимо максимально долгое время сохранять к маркируемому им товару интерес, благодаря постоянному повышению качества товара. Предприятия, экспортирующие продукцию, должны понимать, что ее обозначение защищенными в стране поставки товарными знаками и наименованиями мест происхождения товаров будет определяющим в формировании к изготовителю и товару интереса со стороны торговых партнеров, идеальным средством проникновения на внешний рынок и укрепления на нем своих позиций. Например, зарекомендовали себя как товары высоко качества, выпускаемые надежными и добросовестными изготовителями изделия стран СНГ, реализуемые на внешнем и внутреннем рынке с товарными знаками: «Беларусь» (тракторы), «Зенит» (фототовары), «Новая заря» (парфюмерия), «Лада» (автомобили), «Рахат» (конфеты), «Слава» и «Чайка» (часы) и др. Постоянным спросом у покупателей пользуются товары, сопровождаемые географическими обозначениями «Гжель», «Хохломская роспись», «Вологодские кружева», «Цимлянское игристое», «Ломоносовский фарфор», «Капчагайский фарфор» и др.

Следует иметь в виду, что предприятия, экспортирующие продукцию, должны заботиться о защите своих товарных знаков и наименований мест происхождения товаров, так как отсутствие такой защиты может привести к случайным коллизиям, являющимся следствием недобросовестной конкуренции. Что касается географических обозначений, среди которых могут быть выявлены и наименования мест происхождения товаров, то их неправомерное использование довольно широко распространено во всем мире. Иллюстрацией этого являются факты применения для водок и вин иностранными фирмами таких обозначений, как «Москва», «Русская водка», «Московская» (Бразилия, Португалия, Колумбия, Великобритания, Мексика), «Московита» (Аргентина), «Русская корона», «Белая русская водка» (США), «Крымское игристое».

Широкое применение товарных знаков и наименований мест происхождения товаров обеспечивает предприятию и товару желаемую известность. Выполняя функцию рекламного средства, эти объекты расширяют возможности коммерческой реализации товаров, увеличивают число покупателей. Правовые, экономические и организационные отношения, возникающие в связи с охраной и использованием товарных знаков, знаков обслуживания и наименований мест происхождения товаров, регулируются Законом Республики Казахстан «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров».

*Патенты* – это документ, свидетельствующий на исключительное право, признанное и зарегистрированное юридически. Патентное право позволяет владельцу использовать, производить, продавать и контролировать изделие, процесс или деятельность, на которые распространяется патент при невмешательстве со стороны других лиц. В частности, в торговле патент дает право владельцу заниматься закупкой, хранением, подработкой и реализацией товаров, т.е. торговой деятельностью. При выдаче патента взимается патентная пошлина.

Патентное право охраняет содержание произведения. Для охраны объектов промышленной собственности необходима их регистрация по установленной процедуре в соответствующих органах. Перечень объектов, охраняемых патентным правом, исчерпывающий. К объектам, регулируемым патентным правом относят:

• *изобретение*, если оно является новым и промышленно применимо или является известным устройством, способом, но имеет новое применение.

• *промышленный* *образец* – художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид;

• *полезная* *модель* – конструктивное выполнение составных частей;

• *товарный знак и знак обслуживания* – обозначения, позволяющие различать соответственно однородные товары и услуги разных юридических лиц или физических лиц;

• *фирменное наименование* – индивидуальное название юридического лица;

• *«ноу-хау»* - информация технического, организационного, служебного или коммерческого характера, имеющая коммерческую ценность в связи с неизвестностью ее третьим лицам.

Правовое регулирование объектов авторским правом осуществляется в соответствии с Законом РК «Об авторских правах».*Авторские**права* – эта форма защиты, предоставляемая законом авторам произведений литературы, музыки, изобразительного искусства и т.д. Владельцам авторских прав предоставляются определенные эксклюзивные права печатать, перепечатывать и размножать свои работы, продавать и распределять копии, исполнять и записывать свои произведения. Авторское право является объектом купли – продажи. Авторские права признаются в учете по величине фактических затрат на их приобретение. К примеру, издатель может заплатить 1млн. тенге или больше автору художественной книги за исключительное право в течение нескольких лет публиковать его только в своем издательстве. Первоначальная стоимость авторского права осуществляется в соответствии с его юридическим сроком жизни или в соответствии с бухгалтерской оценкой.

*Лицензия* – (от латинского – свобода, право) – разрешения, выдаваемым торговым организациям Министерством индустрии и торговли на осуществление внешнеэкономической торговой деятельности. Лицензии различаются по следующим признакам:

По субъектам:

* выдаваемые гражданам и юридическим лицам Республики Казахстан;
* выдаваемые иностранным юридическим лицам, иностранным гражданам, лицам без гражданства и международным организациям.

По объему деятельности:

* генеральные – на занятие определенным видом деятельности, выдаваемые без ограничения срока; допускается выдача генеральной лицензии на несколько видов деятельности, если тони входят в единый технологический комплекс;
* разовые – на совершение определенной хозяйственной операции в пределах разрешенного объема, веса или количества (в натуральном либо денежном выражении);
* операционные – на совершение определенной хозяйственной деятельности и операций, связанных с использованием валютных ценностей, определенных валютным законодательством.

По времени действия:

* постоянные – выдаваемые без ограничения срока;
* временные – выдаваемые на определенный срок.

По территориальной сфере действия:

* действие которых ограничивается определенной территорией Республики Казахстан;
* действие которых распространяется на всю территорию Республики Казахстан;
* действие которых распространяется за пределы Республики Казахстан.

Лицензия оформляется на бланках установленной формы и является разрешением на экспорт и импорт товаров в указанные в них сроки и служит основанием для таможенного оформления, лицензируемого товара. На основании лицензии осуществляется государственный контроль за экспортом и импортом товаров, а также использованием валютных средств.

*Программное обеспечение ЭВМ* – это объективная форма предоставления совокупности системы обработки данных и программных документов, предназначенных для функционирования приобретенных торговой организацией ЭВМ и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ и порождаемые ею аудиовизуальные отображения.

*«Цены фирмы»* или *«гудвилл»* представляет собой возникающую при слияниях и приобретении компаний разницу между ценой, выплачиваемой за приобретаемое предприятие, и оценочной стоимостью его чистых активов (активов за вычетом обязательств), выделяемых в самостоятельные учетные единицы.

Гудвилл может возникнуть только при купле – продаже предприятия в целом, поскольку он не может быть выделен в самостоятельную учетную единицу и существует только в сочетании с другими материальными и нематериальными активами предприятия.

Причины возникновения гудвилла могут быть самыми разнообразными. В числе наиболее характерных из них, как правило, называются такие, как: необычайно эффективная рекламная политика, особо действенная система сбыта, наличие превосходящей конкурентов команды управляющих или, напротив, слабое руководство конкурирующих компаний, благоприятный или льготный нормативно – правовой режим работы компании и (или) условия налогообложения, использование производственных секретов, недоступных конкурентам, наличие прогрессивной организации труда и системы мотивации персонала, проведение уникальной программы профессиональной подготовки и повышения квалификации персонала, возникновение неблагоприятных условий для деятельности конкурентов, открытие ранее неизвестных природных ресурсов, высокий кредитный рейтинг, необычайно высокая репутация среди компаний данной отрасли относительно качества поставляемой продукции и услуг, преимущества географического расположения, наличие устойчивых, эффективных и надежных связей с поставщиками и т.д. Перечисление этих факторов говорит о том, что гудвилл существует на протяжении всей деятельности предприятия, но отражается в отчетности он только при продаже предприятия, поскольку только в этом случае существует возможность его оценки на основе объективной информации – цены, по которой покупается предприятие.

Как уже отмечено выше, определение стоимости гудвилла вытекает из его расчета как разницы между ценой покупки, определяемой соответствующим контрактом, и ценой чистых активов предприятия (т.е. суммарных активов за вычетом суммарных обязательств). Стоимость активов и обязательств при этом устанавливается на основе бухгалтерской отчетности предприятия. Что касается цены покупки, то ее объективная оценка исходит из определения гудвилла как способности предприятия извлечь в будущие периоды большие доходы, обычно приносимые активами, аналогичными активам, находящимся в его распоряжении. Таким образом, установление количественных размеров гудвилла непосредственно связано с оценкой доходов самого предприятия.

В тех случаях, когда покупная стоимость имущественного комплекса меньше стоимости всех его активов в текущих ценах на дату приобретения, возникающая разница в стоимости признается как негативный (отрицательный) гудвилл. Эта сумма учитывается в бухгалтерском учете как отсроченный доход будущих периодов в разделе обязательств на счете 3520 «Доходы будущих периодов» и включается в доход отчетного периода в течение срока, установленного законодательством. В Республике Казахстан срок списания нематериальных активов, по которым невозможно определить срок полезного использования, установлен в расчете на десять лет, но не более срока деятельности субъекта. [[2]](#footnote-2)

*Приобретенные права на пользование земельными участками и природными ресурсами –* это имущественные права, которые возникают при создании или приобретении зданий или сооружений (помещений), находящихся внутри страны и за рубежом, для осуществления торговой деятельности. Стоимость прав на пользование земельными участками и природными ресурсами зависит от оценки земли, исходя из места расположения земельных участков, на котором находится создаваемый или приобретаемый объект торговли.

*Организационные расходы* – это затраты, которые имеют место в момент создания и регистрации торгового предприятия. К ним относятся, как уже было сказано выше, затраты на рекламу, оплата услуг юридических фирм, госпошлины и др.

К нематериальным активам не относятся: государственные лицензии на осуществление определенных видов деятельности или определенных действий, подлежащих лицензированию; патенты, выдаваемые налоговыми органами; созданные самим субъектом товарные знаки, знаки обслуживания. Не признаются нематериальными активами интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они не отделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Таки образом, организации часто затрачивают ресурсы или несут обязательства при покупке, разработке, обслуживании или укреплении нематериальных ресурсов, таких как научные или технические знания, разработка и внедрение новых процессов или систем, лицензий, интеллектуальной собственности, знаний рынка и товарных знаков (включая торговые марки и издательские права).

Распространенными примерами статей, охватываемых этими широкими категориями, являются компьютерное программное обеспечение, патенты, авторские права, кинофильмы, списки клиентов, права обслуживания ипотеки, лицензии на рыболовство, импортные квоты, франшизы, отношения с клиентами или поставщиками, лояльность клиентов, доля рынка и права на сбыт.

**1.4 Оценка нематериальных активов**

Нематериальные активы долгосрочны и нематериальны только в физическом смысле. Признание и оценка нематериальных активов во многом зависят от вероятности, что организация получит в будущем ожидаемые экономические выгоды, связанные непосредственно с данным активом; и можно достоверно определить стоимость актива.

В соответствии с национальным стандартом финансовой отчетности № 1 нематериальный актив должен быть признан, когда:

* есть, вероятность, что будущие экономические выгоды, относящиеся к использованию этого актива, будут поступать в организацию;
* стоимость актива может быть надежно оценена.

Субъект оценивает вероятность будущих экономических выгод, используя обоснованные и приемлемые оценки, которые отражают наилучшую расчетную единицу менеджмента в совокупности экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока полезного актива.

Нематериальный актив, удовлетворяющий критериям признания актива, признается в балансе по себестоимости.

Нематериальный актив может быть приобретен:

* отдельно
* через государственную субсидию
* путем обмена активами

Себестоимость приобретенного нематериального актива включает покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок, а также все прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению.

Себестоимость приобретенного нематериального актива не включает затраты на внедрение (реклама, продвижение продукции), затраты на подготовку и обучение персонала, административные и другие накладные затраты.

Если организация признает ту или иную статью в качестве нематериального актива, она должна продемонстрировать, что данная статья отвечает:

* определению нематериального актива;
* критериям признания.

Данное требование применяется к затратам, понесенным на начальном этапе в связи с приобретением или внутренним производством нематериального актива, а также к последующим затратам на его приращение, частичную замену или обслуживание.

Природа нематериальных активов такова, что во многих случаях приращение или частичная замена подобных активов не производится. Соответственно, большинство последующих затрат, скорее всего, будет обеспечивать ожидаемые экономические выгоды, заключенные в существующем нематериальном активе, не отвечая при этом определению нематериального актива и критериям признания, содержащимся в стандарте. Кроме того, зачастую бывает трудно отнести последующие затраты непосредственно на конкретный нематериальный актив, а не на предприятие в целом. Таким образом, последующие затраты - понесенные после первоначального признания приобретенного нематериального актива или после завершения внутреннего производства нематериального актива - лишь в редких случаях признаются в балансовой стоимости актива.

Последующие затраты на торговые марки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и аналогичные по сути статьи (как купленные вовне, так и внутренне созданные) всегда признаются в прибыли или убытке по мере их понесения. Это является следствием того, что такие затраты нельзя отличить от затрат на развития предприятия в целом.

## **1.5 Отдельное приобретение**

Как правило, цена, которую платит организация при отдельном приобретении нематериального актива, отражает ожидания относительно вероятности поступления в эту организацию будущих экономических выгод, заключенных в данном активе. Иными словами, эффект вероятности отражается в себестоимости актива.

Наряду с этим, себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива, как правило, поддается достоверной оценке. Это именно так, когда возмещение при покупке предоставляется в форме денежных средств или других денежных активов.

Себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива включает:

* его покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок;
* любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению.

## **1.6 Приобретение как часть объединения предприятий**

Если нематериальный актив приобретается при объединении предприятий, себестоимость такого нематериального актива равна его справедливой стоимости на дату приобретения. Справедливая стоимость нематериального актива отражает рыночные ожидания относительно вероятности поступления в организацию будущих экономических выгод, заключенных в этом активе. Иными словами, эффект вероятности отражается в оценке справедливой стоимости такого нематериального актива. Соответственно, в отношении нематериальных активов, приобретенных при объединении предприятий, критерий вероятности для признания всегда считается выполненным.

Таким образом, в соответствии со стандартом, на дату приобретения организация-покупатель признает нематериальный актив приобретаемой стороны отдельно от деловой репутации, при условии, что справедливая стоимость этого актива поддается достоверной оценке, вне зависимости от того, был ли признан данный актив приобретаемой стороной до объединения предприятий или нет. Это означает, что организация-покупатель признает в качестве актива отдельно от деловой репутации находящийся в процессе осуществления приобретаемой стороной проект исследований и разработок, если данный проект отвечает определению нематериального актива, а его справедливая стоимость может быть достоверно оценена. Находящийся в процессе осуществления приобретаемой стороной проект исследований и разработок отвечает определению нематериального актива, когда он:

* отвечает определению актива;
* является идентифицируемым, т.е. отделяемым, или возникает их договорных или других юридических прав.

### 1.7 Оценка справедливой стоимости нематериального актива, приобретенного при объединении предприятий

Справедливая стоимость приобретенных при объединении предприятий нематериальных активов, как правило, может быть оценена с такой степенью достоверности, которая достаточна для признания ее отдельно от деловой репутации. Когда, применительно к расчетам, используемым при оценке справедливой стоимости нематериального актива, существует диапазон возможных результатов с различными вероятностями, такая неопределенность учитывается при оценке справедливой стоимости данного актива, но не является свидетельством невозможности достоверной оценки справедливой стоимости. Если приобретенный при объединении предприятий нематериальный актив имеет ограниченный срок полезной службы, существует опровержимое допущение возможности достоверной оценки его справедливой стоимости.

Приобретенный при объединении предприятий нематериальный актив может быть отделяемым, но только вместе со связанным с ним материальным или нематериальным активом. Например, права на издание журнала нельзя продать отдельно от соответствующей базы данных подписчиков, или товарный знак минеральной воды, связанный с конкретным водным источником, не может быть продан отдельно от самого источника. В подобных случаях организация-покупатель признает группу активов как единый актив отдельно от деловой репутации, если индивидуальные значения справедливой стоимости активов в этой группе не поддаются достоверной оценке.

Аналогичным образом, термины „торговая марка" и „торговое наименование" часто используются как синонимы товарных и других знаков. Правда, первые из перечисленных выше терминов представляют собой общие рыночные термины, которые, как правило, применяются в отношении группы дополняющих активов, таких как товарный знак (или знак обслуживания) и его соответствующего торгового наименования, формулы, состава и технологического содержания. Организация-покупатель признает в качестве единого актива группу дополняющих нематериальных активов, которые составляют торговую марку, если индивидуальные значения справедливой стоимости дополняющих активов не поддаются достоверной оценке. Если индивидуальные значения справедливой стоимости дополняющих активов могут быть достоверно оценены, организация-покупатель вправе признать их как единый актив, при условии, что эти индивидуальные активы имеют схожие сроки полезной службы.

Справедливая стоимость приобретенного при объединении предприятий нематериального актива не может быть достоверно оценена только в том случае, когда такой нематериальный актив возникает из юридических или договорных прав и, либо:

* не является отделяемым;
* является отделяемым, но в отсутствие предыдущего опыта или данных об операциях обмена с такими же или аналогичными активами, когда оценка справедливой стоимости зависит от неподдающихся измерению переменных величин.

Организации, которые вовлечены в регулярные покупки и продажи уникальных нематериальных активов, могли разработать методы опосредованной оценки их справедливых стоимостей. Эти методы могут применяться для первоначальной оценки нематериального актива, приобретенного при объединении предприятий, если их целью является оценка справедливой стоимости и если они отражают текущие операции и практику в отрасли, к которой принадлежит данный актив. Данные методы включают, когда это уместно:

* применение отражающих текущие рыночные сделки кратных чисел к определенным индикаторам, обеспечивающим прибыльность активов (таким как выручка, доли рынка, операционная прибыль), или к потоку роялти, который может быть получен от передачи нематериального актива по лицензии другой стороне в рамках сделки между независимыми друг от друга сторонами (например, с использованием метода „освобождения от роялти");
* дисконтирование предполагаемых будущих чистых денежных потоков от данного актива.

## **1.8 Ликвидационная стоимость**

Ликвидационная стоимость нематериального актива с ограниченным сроком полезной службы должна приниматься равной нулю, за исключением случаев, когда:

* имеется обязательство третьей стороны приобрести актив в конце его срока полезной службы;
* существует активный рынок для актива и:
* ликвидационная стоимость может быть определена путем ссылки на этот рынок;
* вероятно, что такой рынок будет существовать в конце срока полезной службы актива.

Амортизируемая сумма актива с ограниченным сроком полезной службы определятся после вычета его ликвидационной стоимости. Ликвидационная стоимость, отличающаяся от нулевой, подразумевает, что организация ожидает продать нематериальный актив до конца срока его полезной службы.

Оценка ликвидационной стоимости актива производится, исходя из суммы, возмещаемой за счет его продажи по преобладающей на дату оценки цене продажи схожего актива, который достиг конца срока полезной службы и который эксплуатировался в условиях, аналогичных тем, в которых будет использоваться данный актив. Ликвидационная стоимость пересматривается, по крайней мере, в конце каждого финансового года. Изменение ликвидационной стоимости актива отражается в учете как изменение в бухгалтерской оценке, согласно Международному стандарту №8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки.

Ликвидационная стоимость нематериального актива может увеличиться до суммы, равной или превышающей его балансовую стоимость. Если это происходит, то амортизационное отчисление по данному активу равно нулю, если только его ликвидационная стоимость в последующем не становится меньше его балансовой стоимости.

Таким образом, признание и оценка нематериальных активов во многом зависят от вероятности, что организация получит в будущем ожидаемые экономические выгоды, связанные непосредственно с данным активом; и можно достоверно определить стоимость актива.

**1.9 Задачи учета нематериальных активов**

Главные задачи учета нематериальных активов:

* формирование информации, отражающей движение (поступление, выбытие, получение (передача) прав по лицензионным или авторским, договорам) объектов нематериальных активов в организации;
* формирование на счетах бухгалтерского учета первоначальной стоимости; отражение в бухгалтерском учете амортизации нематериальных активов;
* определение результатов реализации и прочего выбытия нематериальных активов.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки и тому подобное. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо использование для управленческих нужд организации.

Примерами прямых затрат являются:

* затраты на вознаграждения работникам (согласно определению в Международном стандарте № 19 «Вознаграждения работникам»), возникающие непосредственно в связи с приведением актива в его рабочее состояние;
* затраты на оплату профессиональных услуг, возникающие непосредственно в связи с приведением актива в его рабочее состояние;
* затраты на проверку надлежащей работы актива.

Ниже приведены примеры затрат, не являющихся частью себестоимости нематериального актива:

* затраты на внедрение нового продукта или услуги (включая затраты на рекламу и продвижение продукции);
* затраты на ведение хозяйственной деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на подготовку и обучение персонала);
* административные и другие общие накладные затраты.

Признание затрат в балансовой стоимости нематериального актива прекращается, когда актив приведен в состояние, пригодное для использования в соответствии с намерениями руководства. Таким образом, затраты, понесенные при использовании или передислокации нематериального актива, не включаются в его балансовую стоимость.

Например, следующие затраты не включаются в балансовую стоимость нематериального актива:

* + затраты, понесенные в период, когда актив, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не используется;
* первичные операционные убытки, например, понесенные в период формирования спроса на результат работы актива.

Таким образом, некоторые операции происходят в связи с разработкой нематериального актива, но не являются обязательными для приведения этого актива в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства.

Эти сопутствующие операции могут осуществляться до или в течение периода разработки. Поскольку сопутствующие операции не являются необходимыми для приведения актива в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства, доход и связанные с сопутствующими операциями расходы подлежат признанию непосредственно в прибыли или убытке и включению в соответствующие категории доходов и расходов.

Если платеж за нематериальный актив откладывается на период, превышающий обычные условия кредитования, его себестоимость равна цене покупки в эквиваленте денежных средств.

Разность между этой величиной и суммарными выплатами признается как расходы на выплату процентов на протяжении периода кредитования, если только она не капитализируется в соответствии с порядком учета на основе капитализации, предусмотренным в Международном стандарте 23 «Затраты по займам».

**Амортизация нематериальных активов.**

Немаловажным аспектом учета нематериальных активов является их амортизация, обеспечивающая равномерный перенос на стоимость выпускаемой продукции одномоментных расходов, имевших место при получении в собственность нематериальных активов, используемых в процессе выпуска этой продукции.

Порядок начисления амортизации нематериальных активов определен

Положением о порядке начисления амортизации нематериальных активов. Объекты начисления амортизации нематериальных активов определены в Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов. Амортизация нематериальных активов начисляется:

* по объектам, используемым в предпринимательской деятельности, - исходя из выбранного срока полезного использования линейным, нелинейным или производительным способами;
* по объектам, не используемым в предпринимательской деятельности,
* исходя из нормативного срока службы линейным способом.

**Инвентаризация нематериальных активов.**

Инвентаризации подлежит все имущество организации, в том числе и нематериальные активы. Как и в общем случае, основными целями инвентаризации нематериальных активов являются:

* выявление фактического наличия нематериальных активов;
* сопоставление фактического наличия нематериальных активов с данными бухгалтерского учета;
* проверка полноты отражения в учете.

При обнаружении неучтенного объекта комиссия имеет право выбрать метод оценки его стоимости, учитывая технико-экономические данные объекта, установить его возможный нормативный срок полезного использования.

**Выбытие нематериальных активов.**

Выбытие (снятие с учета) инвентарных объектов нематериальных активов осуществляется в случае:

* реализации;
* безвозмездной передачи;
* списания по истечении нормативного срока службы или срока его полезного использования;
* внесения в качестве вклада в уставный фонд другой организации с полной передачей (уступкой) имущественных прав;
* а также в других случаях, предусмотренных законодательством РК.

**Передача прав на нематериальные активы.**

Предприятие может передать права на использование нематериальных активов любому юридическому или физическому лицу, при этом оформляется лицензионный договор. Право собственности остается у лицензиара. К тому же можно оформить исключительную или неисключительную лицензию. При неисключительной - лицензиар сохраняет за собой все права, подтвержденные патентом, при исключительной - лицензиар использует лишь те права, что не перешли к лицензиату. За передачу лицензиар может потребовать единовременное вознаграждение (паушальный платеж), а также получить периодические платежи (роялти). Порядок отражения этих платежей зависит от того, является ли такая деятельность основной или нет.

**Списание нематериальных активов.**

Нематериальные активы подлежат списанию с баланса, если они больше не используются для целей производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) либо для управленческих нужд организации, т.е. в связи с прекращением срока действия патента, свидетельства, других охранных документов, в связи с уступкой (продажей) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, либо по другим основаниям. Доходы и расходы от списания нематериальных активов подлежат отнесению на финансовые результаты организации.

Таким образом, задачами учета нематериальных активов является: формирование информации, отражающей движение объектов нематериальных активов в организации; формирование первоначальной стоимости; отражение амортизации нематериальных активов; определение результатов реализации и прочего выбытия нематериальных активов.

Подводя итоги данной главы можно сказать, что в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности *нематериальные* *активы* – это неденежные активы, не имеющие физической сущности, предназначенные для использования в течение длительного времени (более 1 года) в производстве или реализации товаров (работ, услуг), в административных целях и сдаче в аренду другим организациям. Также установлены способы оценки нематериальных активов, раскрыты задачи учета нематериальных активов.

**2. Действующая практика учета нематериальных активов**

**2.1 Учет наличия и движения нематериальных активов**

Объектом исследования данной курсовой работы является предприятие ТОО «Виста». Основной целью деятельности предприятия является производство яблочного сока для подсобного сельского хозяйства.

Учет наличия и движения нематериальных активов на предприятии ТОО «Виста» ведется на счетах подраздела 2700 «Нематериальные активы», 2710 «Гудвилл», 2720 «Обесценение гудвилла», 2730 «Прочие нематериальные активы», 2740 «Амортизация прочих нематериальных активов», 2750 «Убыток от обесценения прочих нематериальных активов». Счета данного подраздела предназначены для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих субъектам на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления.

По мере создания или поступления нематериальных активов и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, нематериальные активы документально оформляются актом приемки – передачи (форма № НМА – 1).

При оформлении приемки нематериальных активов акт составляется в двух экземплярах на каждый объект нематериальных активов. Акт приемки – передачи нематериальных активов составленный на исследуемом предприятии на 13.02.2008 г. приведен в приложении 1.

Данный документ применяется для документального оформления приемки-передачи ТОО «Виста» объекта нематериальных активов. В акте указано точное наименование вида нематериального актива, дата его передачи в АО «Жанар», характеристика объекта, его стоимость, норма амортизации и другие необходимые данные.

При оформлении приема объектов нематериальных активов акт составляется в одном экземпляре на каждый объект нематериальных актавов. При необходимости ТОО «Виста» составляет общий акт, оформляющего прием нескольких однотипных объектов нематериальных активов которые имеют одинаковую стоимость и приняты в одном календарном месяце. Акт, после его оформления с приложенной документацией, описывающей сам объект нематериальных активов или порядок его использования, или документы, подтверждающие те или иные имущественные права организации (индивидуального предпринимателя), относящиеся к данному объекту, передаются в бухгалтерию организации (индивидуального предпринимателя), подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации (индивидуальным предпринимателем) или лицом на это уполномоченным. При передаче (продаже) нематериальных активов другой организации (индивидуальному предпринимателю) акт составляется в двух экземплярах, для сдающей организации, и организации, принимающей нематериальные активы.

Аналитический учет нематериальных активов ведется в инвентарных карточках (форма № НМА – 2). Приложение 2. Данная карточка учета НМА применяется для учета всех видов нематериальных активов поступивших в использование в ТОО «Виста». Порядок отнесения объектов к нематериальным активам и их состав регулируется международными стандартами финансовой отчетности и другими нормативными актами.

Карточка ведется в бухгалтерии на каждый объект. Форма заполняется в одном экземпляре на основании документа на оприходование, приемки-передачи нематериальных активов и другой документации.

В графе 4 указывается сумма амортизации, которая исчисляется ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из первоначальной стоимости и срока полезной службы.

В разделе «Краткая характеристика объекта нематериальных активов» записываются основные показатели объекта, исключая дублирование данных технической документации на объект.

Для учета наличия и движения нематериальных активов предназначен дебет счетов подраздела 2700 «Нематериальные активы» (счета 2710 – «Гудвилл», 2720 – «Обесценение гудвилла», 2730 – «Прочие нематериальные активы», 2740 – «Амортизация прочих нематериальных активов», 2750 – «Убыток от обесценения прочих нематериальных активов») и кредит счетов подраздела 1000 «Денежные средства» (счета 1010 – «Денежные средства в кассе», 1030 – «Денежные средства на текущих банковских счетах», 1040 – «Денежные средства на карт - счетах», 1050 – «Денежные средства на сберегательных счетах», 1060 – «Прочие денежные средства») или счета подраздела 3300 «Краткосрочная кредиторская задолженность» - при приобретении у юридических и физических лиц за плату.

На счетах группы учитываются группы активов, сходных по характеру и применению в деятельности организации, например:

* товарные знаки;
* титульные и издательские права;
* компьютерное программное обеспечение;
* лицензии и франшизы;
* авторские права, патенты и другие права на промышленную собственность, права на услуги и эксплуатацию;
* рецепты, формулы, модели, чертежи и опытные образцы;
* нематериальные активы в процессе разработки.

Корреспонденция счетов на 01.01.08 по приобретению нематериальных активов в ТОО «Виста» приведены в таблице 2.

**Таблица 2. Корреспонденция счетов на 01.01.08 по приобретению нематериальных активов в ТОО «Виста»**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№**  **п/п** | **Содержание операции** | **Корреспонденция счетов** | | **Сумма** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 1 | Приобретение нематериальных активов | | |  |
| 1.1 | У физических и юридических лиц (резиденты) | 2730 | 3390 | 500 000 |
| 1.2 | Безвозмездное поступление НМА от физических и юридических лиц | 2730 | 6220 | 250 000 |
| 1.3 | Поставлены на учет НМА, выявленные при инвентаризации | 2730 | 6280 | 50 000 |
| 1.4 | Увеличение первоначальной стоимости НМА в результате произведенной переоценки | 2730 | 5430 | 600 000 |
| 1.5 | Списание НМА в результате пожара. | 7410 | 2730 | 350 000 |
| 1.6 | Отражается доход от выбытия НМА:  - «Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков» | 1210 | 6210 | 1 000 000 |

Из таблицы следует, что на предприятии ТОО «Виста» были приобретены нематериальные активы на сумму 500 тыс. тенге у физических и юридических лиц. Безвозмездно поступлены нематериальные активы от физических и юридических лиц на сумму 250 тыс. тенге. Увеличена первоначальная стоимость нематериальных активов на сумму 600 тыс. тенге в результате произведенной переоценки.

Синтетический учет наличия и движения нематериальных активов ведется на счетах подраздела 2700 «Нематериальные активы».

Имущественные права оцениваются, как правило, по доходному методу либо упрощенно по цене капитализированной арендой платы (включая арендный процент). Сумма стоимости права временного использования зданий, сооружений и оборудования принимается на учет. Нематериальные активы выбывают с предприятия по разным причинам:

* в результате реализации;
* по причине нецелесообразности дальнейшего использования;
* в результате безвозмездной передачи.

При выбытии нематериальных активов списание первоначальной стоимости производится с кредита счетов 2730 «Прочие нематериальные активы» в дебет соответствующих счетов: 7410,2740.

Таким образом, по дебету счетов 2710,2730 отражают наличие и поступление нематериальных активов, а по кредиту отражают их выбытие. В процессе производственно-хозяйственной деятельности нематериальные активы подвергаются воздействию морального износа. Однако главная цель начисления износа состоит не столько в том, чтобы создать источник для покрытия расходов, связанных с воздействием на нематериальные активы морального износа, сколько в создании источника для погашения их стоимости за счет включения амортизации в издержки производства или обращения.

**2.2 Учет амортизации нематериальных активов**

Согласно принципу соответствия стоимость нематериального актива должна систематически списываться – в течение срока действия актива или предполагаемого срока его службы. Этот процесс называется амортизацией нематериальных активов.

Для учета амортизационных отчислений нематериальных активов на предприятии ТОО «Виста» предназначен счет 2740 «Амортизация прочих нематериальных активов».

По кредиту счета 2740 показывают остаток амортизационных отчислений на начало месяца, амортизационные отчисления, начисленные за текущий месяц и остаток на конец отчетного месяца; по дебету – списание (уменьшение) амортизации по нематериальным активам. Амортизация по нематериальным активам начисляется ежемесячно по нормам, рассчитанным из первоначальной стоимости и сроки предполагаемого использования нематериальных активов.

По всем видам нематериальных активов каждое предприятие должно составить обоснованный расчет срока их использования.

Обобщим в таблице 3 информацию по отражению операций на счетах бухгалтерского учета.

**Таблица 3. Корреспонденция счетов на 01.01.08 по начислению амортизации нематериальных активов ТОО «Виста»**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Содержание хозяйственных операций** | **Корреспонденция счетов** | | **Сумма** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| **1** | Начислена амортизация по нематериальным активам административного назначения | 7210 | 2740 | 50 000 |
| **2** | Начислена амортизация по нематериальным активам производственного назначения | 8410 | 2740 | 120 000 |
| **3** | Списана балансовая стоимость выбывших нематериальных активов | 7410 | 2730 | 250 000 |
| **4** | Списана ранее накопленная амортизация по выбывшим нематериальным активам | 2740 | 2730 | 310 000 |

Таким образом, в данной таблице отражено начисление амортизации по нематериальным активам административного и производственного назначениям на сумму 50 тыс. тенге и 120 тыс. тенге на 01.01.08г. по предприятии ТОО «Виста». Также списаны балансовая стоимость и ранее накопленная амортизация по выбывшим нематериальным активам на сумму 250 тыс. тенге и 310 тыс. тенге.

В учете нематериальных активов достаточно сложно установить экономический срок службы нематериального актива и поэтому при его определении и определении периода амортизации нематериального актива должны быть учтены следующие факторы:

* юридические, регулятивные, договорные положения, которые могут ограничить максимальный срок службы;
* условия для обновления или продления, которые могут изменить предполагаемый срок службы;
* износ, спрос и другие экономические факторы, которые могут уменьшить срок службы;
* ожидаемые действия конкурентов и других субъектов, которые могут ограничить существующую конкурентоспособность нематериального актива;
* нематериальный актив может быть составляющей частью многих отдельных активов с различными сроками службы.

Срок полезной службы нематериального актива предприятием ТОО «Виста» устанавливается самостоятельно на основе наиболее приближенной оценки руководства, но не более срока деятельности субъекта с момента готовности нематериального актива к использованию, если иное предусмотрено законодательством (патент, авторское право) или договором (лицензионное соглашение).

По нематериальным активам, по которым нет возможности точно определить срок их полезного использования, такой срок устанавливается в течение 10 лет, но не более срока действия самого хозяйствующего субъекта.

Для начисления амортизации нематериальных активов используются различные методы: прямолинейный (равномерный), метод уменьшающегося остатка и начисления амортизации по сумме чисел. Выбор метода зависит от ожидаемой модели потребления экономических выгод от актива.

Начисление амортизации производится с момента готовности нематериального актива к использованию по назначению.

Сумма амортизации обычно признается как расход, если она не включена в стоимость другого актива.

Выбранный метод начисления амортизации применяется последовательно от одного периода к другому, если только не произошли изменения в ожидаемой модели потребления экономических выгод от актива.

В силу своих характеристик, нематериальные активы редко имеют ликвидационную стоимость, стоимость которую субъект ожидает получить за нематериальный актив в конце срока его полезной службы после вычета предполагаемых расходов по реализации.

Как правило, ликвидационная стоимость нематериального актива считается равной нулю, если нет соглашения с третьей стороной о его покупке в конце срока полезной службы или не существует активного рынка для данного нематериального актива, в связи, с чем его ликвидационная стоимость не может быть достоверно определена со ссылкой на данный рынок и нет вероятности того, что подобный рынок будет существовать в конце срока полезной службы актива.

Ликвидационная стоимость не считается равной нулю, если субъект ожидает выбытие нематериального актива до конца установленного им срока полезной службы или имеется вероятность реализации актива в конце срока службы.

Срок полезной службы и используемый метод начисления амортизации актива пересматриваются на каждую дату составления финансовой отчетности. Если ожидаемый срок полезной службы актива значительно отличается от предыдущих оценок, срок начисления амортизации должен быть соответственно изменен. Если происходит значительное изменение в ожидаемой модели потребления экономических выгод от использования актива необходимо изменить метод начисления амортизации для отражения произошедшего изменения.

Так, например, предприятие ТОО «Виста» занимающееся производством яблочного сока для подсобного сельского хозяйства, в декабре 2008 года приобрело патент на выпуск витаминизированного сока для детей до 3-х лет за 100 тыс. тенге. Срок службы патента установлен заключенным договором на 10 лет. Ежегодная сумма амортизации патента, начисленная прямолинейным методом, составит 10 тыс. тенге. Через три года с момента приобретения патента, основной конкурент ТОО «Виста» начал работу над рецептом по изготовлению витаминизированного сока, которые будут пользоваться на рынке большим успехом. Предполагаемый срок готовности новой технологии – 2011 год. По оценке руководства предприятия ТОО «Виста», после появления на рынке продукции конкурентов, технология производства сока окажется устаревшей. Для отражения значительного изменения в ожидаемой модели потребления экономических выгод от использования патента, руководство может изменить метод начисления амортизации с прямолинейного на метод уменьшающегося остатка.

Изменение метода начисления амортизации нематериального актива или срока полезной службы учитывается как изменение учетных оценок путем корректировки амортизируемой суммы для текущего и будущих отчетных периодов.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинают начислять с 1 – го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и начисляют до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта. Амортизационные отчисления прекращают начислять с 1 – го числа, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания его с бухгалтерского учета.

Таким образом, на счетах группы собираются суммы амортизации и убытков, от обесценения нематериальных активов, при этом амортизация на нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования не начисляется, а ежегодно проводится на тест на обесценение.

**2.3 Инвентаризация нематериальных активов**

На предприятии ТОО «Виста» при инвентаризации нематериальных активов, прежде всего, проверяют документы, подтверждающие права организации на объект нематериальных активов, и правильность и своевременность отражения состояния объектов нематериальных активов в учете.

Основными целями инвентаризации нематериальных активов на предприятии ТОО «Виста» являются:

1. выявление фактического наличия нематериальных активов;
2. сопоставление фактического наличия нематериальных активов с данными бухгалтерского учета;
3. проверка полноты отражения в учете.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

При инвентаризации нематериальных активов проверяют:

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

При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

* правильность оформления ценных бумаг;
* реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
* сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
* своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий — специализированное хранилище ценных бумаг и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Результаты инвентаризации нематериальных активов предприятия ТОО «Виста» отражаются в описи нематериальных активов (форма № ИНВ-1а), оформленной на типовом бланке.

Инвентарная карточка учета нематериальных активов составленная на исследуемом предприятии на 13.02.2008г. приведена в приложении 3. Опись составляется в двух экземплярах: один экземпляр передается в бухгалтерию, а второй — работнику, ответственному за сохранность документации на нематериальные активы.

Таким образом, основной задачей инвентаризации нематериальных активов является: выявление фактического наличия нематериальных активов; сопоставление фактического наличия нематериальных активов с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете.

Во второй главе рассматривалась действующая практика учета нематериальных активов. На примере предприятия ТОО «Виста», основной деятельностью которой является производство яблочного сока для подсобного сельского хозяйства, были отражены учет наличия и движения нематериальных активов, начисление амортизации.

В целом, учет нематериальных активов на предприятии ТОО «Виста» показал, что менеджменту предприятия для улучшения качества производства предстоит столкнуться с проблемой старения и выбытия нематериальных активов. Поэтому уже сейчас необходимо готовиться к модернизации и вводу в строй новых технологий и покупки патентов, «Ноу-хау» по производству продукции.

**Заключение**

В результате проведённого исследования по теме: «Учет наличия и движения нематериальных активов» можно сделать ряд выводов:

*Нематериальные активы* представляют собой средства, характеризующие стоимость прав пользования (природными ресурсами или объектами промышленной либо интеллектуальной собственности). К этой категории относятся патенты, товарные знаки и торговые марки, лицензии, а также НИОКР (научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки) и другие виды, имеющие стоимостную оценку.

Критерием отнесения объекта к нематериальным (неосязаемым) активам является, прежде всего, их полезность, т. е. возможность приносить доход в течение длительного периода времени. Длительность эксплуатации нематериальных активов предполагает постепенный перенос их стоимости на вновь создаваемый продукт.

Приобретение нематериальных активов приравнивается к долгосрочным инвестициям.

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

Главные задачи бухгалтерского учета нематериальных активов:

* обеспечение контроля за их наличием и сохранностью с момента приобретения до момента выбытия;
* правильное и своевременное исчисление износа;
* получение данных для составления отчетности о наличии и движении нематериальных активов.

Действующей практикой учета нематериальных активов явилась деятельность предприятия ТОО «Виста». Все нематериальные активы ТОО «Виста» учитываются на счете подраздела 2700 «Нематериальные активы», назначением которого является полное обобщение сведений о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих предприятию на правах собственности. Из корреспонденции счетов приведенных в таблице данной работы следует, что на предприятии ТОО «Виста» были приобретены нематериальные активы на сумму 500 тыс. тенге у физических и юридических лиц. Безвозмездно поступлены нематериальные активы от физических и юридических лиц на сумму 250 тыс. тенге. Увеличена первоначальная стоимость нематериальных активов на сумму 600 тыс. тенге в результате произведенной переоценки

Порядок отнесения объектов к нематериальным активам и их состав регулируются законодательными и другими нормативными актами.

Для сбора и обработки сведений об амортизации, накопленной за время использования нематериальных активов предприятия (за исключением тех объектов нематериальных активов, по которым амортизационные отчисления списываются непосредственно в кредит счета 2730 «Прочие нематериальные активы») применяется счет 2740 «Амортизация прочих нематериальных активов». В данной работе отражено начисление амортизации по нематериальным активам административного и производственного назначениям на сумму 50 тыс. тенге и 120 тыс. тенге на 01.01.08г. по предприятии ТОО «Виста». Также списаны балансовая стоимость и ранее накопленная амортизация по выбывшим нематериальным активам на сумму 250 тыс. тенге и 310 тыс. тенге.

Наличие нематериальных активов на предприятии подтверждается актами инвентаризации нематериальных активов. Инвентаризация нематериальных активов заключается в проверке достоверности учетных данных и соответствия их фактическому наличию активов. В ходе инвентаризации проверяется наличие документов, подтверждающих существование соответствующих объектов и права организации на них.

Следует отметить, что вопросы методики и организации учета нематериальных активов активно обсуждаются во всем мире.

**Список использованной литературы**

Закон Республики Казахстан “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности” от 28 февраля 2007г., № 234 ///ЗРК.

Типовой план счетов бухгалтерского учета. Приказ Министра Финансов РК от 23 мая 2007 года № 185.

Международный Стандарт Финансовой Отчетности № 38

Абдыманапов А.А. Концептуальные основы и принципы бухгалтерского учета: Учебное пособие-Алматы, 2003.-234с.

Кеулимжаев К. К. Финансовый учет на предприятии: Учебник / Под оед. Р. М. Рахимбековой / Кеулимжаев К. К., Айтхожина Л. Ж., Кинхузова К. К., Сальменова А. Т. – Алматы: Экономика, 2003. – 474с.

Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета/ Пер. с англ. Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл/ -2-е изд., - М.: Финансы и статистика, 1997г. -496с.

Попова Л.А. Бухгалтерский учет: финансовый аспект. Учебное пособие.Караганда,2003.-257с.

Радостовец В.В., Шмидт О.И. Теория и отраслевые особенности бухгалтерского учета - Алматы: «Центраудит-Казахстан», 2000.-496с.

Салина А.П. Принципы бухгалтерского учета: Учебное пособие-Алматы: «Экономика», 2003.-370с.

Сейдахметова Ф.С. Современный бухгалтерский учет: Учебное пособие. В 2-х частях. Ч.1 - Алматы: «Экономика», 2000.-336с.

Веб. Сайт Бико (e mail:crm@biko in. kz)

Бюллетень бухгалтера (e mail: info@biko in. Kz)

1. **Франшиза** – право на создание коммерческого предприятия, предоставляемое на определенный период и зафиксированное в договоре. Толпаков Ж.С. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов. – Караганда, ОАО «Карагандинская Полиграфия», 2004. – 983с. [↑](#footnote-ref-1)
2. Письмо Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан №6/791 от 8 сентября 1997г. [↑](#footnote-ref-2)