**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение

1. Краткая характеристика предприятия

2. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов

3. Учет поступления нематериальных активов

4. Учет амортизации нематериальных активов

5. Учет выбытия нематериальных активов

Заключение

Список использованной литературы

Введение

Глубокое проникновение нематериальных активов в структуру капитала привело к тому, что проблема их учета стала очень актуальной. Во многих международных и российских компаниях именно нематериальные активы являются основой бизнеса, когда наряду с материальными средствами торговые марки и бренды, программное обеспечение вносят огромный вклад в развитие предприятия. В связи с этим руководители фирм столкнулись с проблемой: как правильно организовать управленческий учет таких активов в компании.

Многие финансисты и бухгалтеры не имеют четкого представления о том, по каким стандартам вести управленческий учет нематериальных активов. Однако специалисты придерживаются мнения, что лучше всего в данном случае применять МСФО. В основном это связано с тем, что в рамках международных стандартов накоплен достаточно обширный материал, который позволяет компаниям реально оценивать стоимость их активов и принимать управленческие решения по их использованию.

Целью данной курсовой работы является анализ правил учета нематериальных активов согласно действующему законодательству и их применение на ООО "Эксперт-Т". Для достижения поставленной цели в работе решены следующие задачи:

1. дана краткая характеристика организации;
2. раскрыто понятие и классификация нематериальных активов;
3. показаны правила учета поступления, амортизации и выбытия нематериальных активов.

Таким образом, объектом исследования курсовой работы является ООО "Эксперт-Т", предметом – учет нематериальных активов.

Курсовая работа написана на 35 листах и состоит из введения, 5 частей, заключения и списка использованной литературы.

**1. Краткая характеристика предприятия**

Типография ООО "Экспертное бюро-Т" является обществом с ограниченной ответственностью и создано 3 августа 1996 года. Общество находится в г. Москва по адресу: ул. Станиславского, д. 8-а.

Генеральный директор ООО "Экспертное бюро-Т" - Моисеева Н.И., главный бухгалтер – Татаренко Л.П.

За 9 лет работы на рынке полиграфических услуг зарекомендовала себя как надежный партнер и гарантирует высокое качество изготавливаемой продукции, широкий спектр услуг в области офсетной печати.

В типографии применяются различные традиционные и эксклюзивные технологии печати и цветоделения, а также широкий спектр послепечатной обработки: перфорация, нумерация, высечка, брошюровка, переплет, переплет на пружине, ламинирование, печать на самоклеящихся и самокопирующих материалах, термография, лакирование, в том числе и многое другое.

В 2003 году введено в строй 9 новых единиц оборудования, позволяющих увеличить уже имеющийся парк машин и расширить спектр услуг, предоставляемых клиентам. Количество рабочих мест увеличилось с 20 до 40.

Предприятие наладило устоявишиеся партнерские связи не только с клиентами, но и с поставщиками, зарекомендовав себя, как аккуратный плательщик. Поставщики готовы предоставить нам товарный кредит.

Для постоянных клиентов, сотрудничающих с нами по долгосрочным договорам, предусмотрена гибкая и выгодная система скидок. Это позволяет не только реально снижать стоимость готовой продукции, но и фиксировать некоторые статьи калькуляций заказа.

Предприятие печатает продукцию для различных отраслей народного охозяйства, и производственных предприятий, расположенных на территории региона.

Предприятию доверяют изготовление полиграфической продукции издатели, производственники, рекламные агентства, транспортные компании, бюджетные и коммерческие организации, медицинские и страховые организации, научные институты.

Основными нормативными документами, регулирующими вопросы учетной политики предприятия, являются:

* Федеральный закон от 21.11.1996 №129-ФЗ "О бухгалтерском учете";
* Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98), утвержденное Приказом Минфина России от 09.12.1998 г. №60н;
* Приказ Минфина России от 28.06.2000 №60н "О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации";
* Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 №34н;
* Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая);
* Федеральное и Региональное законодательство о полиграфическом производстве.

Бухгалтерский учет ведется в соответствии с планом счетов, утвержденным Приказом Минфина РФ от 29.12.200 №123н. Рабочий план счетов приведен в приложении 1.

Основными задачами бухгалтерского учета являются: формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, обеспечение контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами, своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов.

В соответствии с Законом №129-ФЗ ответственными являются:

* За организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций – руководитель организации;
* За формирование учетной политики. Ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности – главный бухгалтер организации.

Основным видом деятельности ООО "Экспертное бюро-Т" является оказание полиграфических услуг.

Бухгалтерский учет ведется по журнально-ордерной форме учета с применением компьютерной техники.

Учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется способом двойной записи в соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета.

Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции, а также расчеты бухгалтерии, бухгалтерские справки.

Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря.

Бухгалтерский учет осуществляется бухгалтером, принятым по трудовому договору и состоящим в штате организации.

Для своевременного получения финансового результата работы предприятия устанавливается дата сдачи материальных отчетов, табелей рабочего времени, ведомостей на начисление заработной платы не позднее 3-го числа месяца, следующего за отчетным.

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности производится инвентаризация кассы, МПЗ, основных средств – по решению руководителя; обязательная инвентаризация производится в случаях, предусмотренных действующим законодательством.

2. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов

В соответствии с п. 3 ПБУ 14/2000 нематериальные активы - это часть имущества организации, которая характеризуется следующими признаками при одновременном их соблюдении:

- не имеет материально-вещественной (физической) структуры. Это условие отличает объекты НМА от других видов внеоборотных активов. На практике это означает, в частности, невозможность физического износа данной группы имущества, а также особый порядок проведения их инвентаризации;

- может быть отделена (выделена) организацией от другого имущества. Применительно к объектам НМА это может также означать возможность использовать отдельные объекты в различных подразделениях организации независимо от эксплуатации других объектов основных средств (вычислительной, оргтехники и т.п.) и иного имущества организации. В Письме Минфина России от 29 марта 2005 г. N 07-05-06/91 разъяснено, что основной признак, по которому один инвентарный объект отделяется от другого, - выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции (выполнении работ или оказании услуг) либо при использовании для управленческих нужд организации;

- предназначена для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации. Данное условие фактически запрещает учитывать в составе объектов нематериальных активов исключительные права и иные объекты интеллектуальной собственности в непроизводственной сфере. Другими словами, чтобы объекты могли быть учтены в составе НМА, необходимо, чтобы их стоимость могла быть перенесена на себестоимость продукции (работ, услуг), управленческие или коммерческие расходы посредством начисления амортизации или иным образом;

- приобретена с намерением использовать в течение длительного времени, т.е. периода продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. С одной стороны, так как чаще всего объекты НМА представляют собой права пользования отдельными объектами интеллектуальной собственности, заключение соответствующих договоров на срок менее одного года вряд ли можно считать целесообразным и возможным. С другой стороны, именно срок полезной эксплуатации позволяет отнести объекты НМА к категории внеоборотных активов и установить порядок перенесения суммарного размера понесенных расходов посредством начисления амортизации;

- в отношении которой организация не предполагает ее последующую перепродажу. Данное обстоятельство не означает, что активы, изначально оприходованные как нематериальные, впоследствии не могут быть перепроданы. Речь идет именно о первоначальной цели расходов по приобретению или созданию объектов НМА - для продажи другим субъектам предпринимательской деятельности без использования у организации-продавца;

- обладает способностью приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем. Фактически данное требование продолжает одно из указанных ранее. Производственная или управленческая деятельность ведется в рамках предпринимательской, основная цель которой - получение прибыли (разновидности экономических выгод);

- на которую имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.). Требование представляется очевидным. Более того, большая часть договоров по передаче прав использования объектов интеллектуальной собственности предполагает их регистрацию, что практически исключает вероятность несоблюдения данного условия.

В связи с принятием части четвертой ГК РФ изменения в ПБУ 14/2000 пока не вносились. Хотя в некоторых письмах Минфина России (например, в Письме от 30 марта 2007 г. N 07-05-10/25) сообщается, что определенная работа в этом направлении ведется.

Тем не менее в течение 2007 г. в любом случае будут действовать нормы и правила, установленные действующей редакцией ПБУ 14/2000. Отчетность (промежуточная и годовая) за 2007 г. также будет составляться в соответствии с нормами ПБУ 14/2000.

Таким образом, основными особенностями организации и ведения учета объектов НМА в 2007 г., по нашему мнению, являются:

- уточнение соответствия фактического состояния учета требованиям действующих документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета;

- подготовка данных аналитического учета к переходу на правила, которые, скорее всего, будут скорректированы, так как правовое положение отдельных групп объектов НМА в части четвертой ГК РФ имеет определенные отличия от правового положения тех же объектов, установленного действующими законодательными актами;

- подготовка документов для принятия в новом (2008-м) году к бухгалтерскому и налоговому учету тех объектов, которые в соответствии с частью четвертой ГК РФ могут быть учтены в составе объектов НМА. В данном случае речь идет прежде всего о секретах производства (ноу-хау), гражданский оборот которых в настоящее время законодательно не урегулирован;

- подготовка к проведению инвентаризации объектов НМА в 2007 г. Дополнительно в процессе инвентаризации следует проверить соответствие документов, подтверждающих права пользования определенным объектом, новым положениям ГК РФ. Если будут иметь место расхождения, весьма вероятно, что лицензионные, авторские и иные договоры нужно будет переоформить. Однако нельзя исключить то, что при переоформлении изменится срок полезного использования какого-либо объекта, а это повлечет за собой как минимум пересмотр норм амортизации.

Напомним, что в настоящее время в соответствии с п. 4 ПБУ 14/2000 к нематериальным активам могут быть отнесены:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель и селекционные достижения;

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

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

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

- права на принадлежащие организации объекты авторского права и смежных прав.

3. Учет поступления нематериальных активов

Приобретение нематериальных активов за плату является одним из самых распространенных способов поступления нематериальных активов.

В соответствии с п. 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000 первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов, кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Фактическими расходами на приобретение нематериальных активов могут быть:

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

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;

- 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 объекта нематериальных активов, в том числе НДС, не подлежащий вычету;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;

- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

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

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.

Согласно п. 8 ПБУ 14/2000 в фактические расходы на приобретение нематериальных активов не включаются общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, в соответствии с п. 13 ПБУ 14/2000, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

В соответствии с п. 27 Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000, деловая репутация организации может определяться в виде разницы между покупной ценой организации (как при обретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств. Отрицательную деловую репутацию организации 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., и учитывать как доходы будущих периодов.

НК РФ не содержит специальной нормы для учета имущества и обязательств, полученных в результате приобретения предприятия. Минфин России в Письме от 30.03.2005 №03-03-01-02/98 разъяснил, что в целях налогового учета обязательства приобретаемого предприятия учитываются по стоимости, указанной в балансе предприятия, а отрицательная деловая репутация, являющаяся доходом у покупающей стороны, учитывается в том отчетном периоде, в котором приобретается предприятие.

Требования к составлению учетной политики организации и ее формированию регламентируются Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98).

Данное Положение устанавливает основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений).

В учетной политике организации должны быть предусмотрены способы ведения бухгалтерского учета.

Согласно пункту 12 Положения к способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и другие способы, отвечающие требованиям, приведенным в пункте 11 данного Положения.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана (пункт 14 Положения).

Таким образом, организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности (п. п. 11 и 12 ПБУ 1/98).

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации (п. 1 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, п. 11 ПБУ 1/98).

4. Учет амортизации нематериальных активов

Правила и способы начисления амортизации по объектам нематериальных активов установлены Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов".

Целью начисления амортизации является погашение их стоимости в течение установленного срока полезного использования.

Стоимость патентов и свидетельств исключительных прав путем начисления амортизации не погашается:

1) если объекты интеллектуальной собственности принадлежат некоммерческим организациям (п. 56 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации);

2) если исключительные права на объекты интеллектуальной собственности принадлежат другим организациям, но используются организацией в результате предоставления правообладателем неисключительных прав по лицензионным договорам, договорам коммерческой концессии и др. и учитываются на забалансовых счетах.

В соответствии с нормативными документами основные правила начисления амортизации объектов нематериальных активов состоят в следующем.

1. Амортизационные отчисления начисляются и представляются в учете независимо от результатов деятельности организации.

2. Амортизационные отчисления отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода (месяца, квартала, года), к которому относятся.

3. Начисление амортизации производится в течение всего срока полезного использования объекта, не приостанавливаясь, кроме случаев консервации организации.

4. Амортизация начинает начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, до полного погашения стоимости нематериальных активов или их выбытия.

5. Амортизация по нематериальным активам прекращает рассчитываться и показываться в учете с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения их стоимости или выбытия.

6. В течение отчетного периода амортизационные отчисления по таким объектам начисляются ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы, за исключением случаев, когда амортизацию начисляют способом списания стоимости пропорционально объему продукции.

7. В сезонных производствах годовую сумму амортизационных отчислений рассчитывают равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

8. Амортизация деловой репутации организации начисляется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации).

9. Амортизационные отчисления по организационным расходам отражаются в учете путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации).

В бухгалтерском учете начисленная амортизация включается в состав себестоимости продукции, работ, услуг и издержки обращения при продаже товаров.

Сумма амортизационных отчислений при погашении стоимости патентов и свидетельств определяется сроком их полезного использования. Срок полезного использования исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности - это ожидаемый срок использования объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход) (п. 17 ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов"). Он определяется организацией самостоятельно на дату ввода объекта в эксплуатацию.

Применение для расчета амортизации объекта интеллектуальной собственности ожидаемого срока его эксплуатации, установленного п. 17 ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов", будет включать срок полезного использования такого актива, обусловленного соответствующими договорами.

Согласно нормам п. 15 ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов" организация вправе применять для групп однородных объектов нематериальных активов один из следующих способов начисления амортизации, закрепив их в приказе руководителя организации об учетной политике для целей бухгалтерского учета:

- линейный способ;

- способ уменьшаемого остатка;

- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Для расчета годовой суммы амортизационных отчислений при линейном способе используют данные о первоначальной стоимости объекта и сроке полезного использования.

Для исчисления годовой суммы амортизации при способе уменьшаемого остатка привлекают сведения об остаточной стоимости объекта и сроке его полезного использования.

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) основывается на расчетах, выполненных по данным о первоначальной стоимости объекта и предполагаемом (планируемом) объеме продукции (работ, услуг) за весь период полезного использования объекта.

Первоначальная стоимость объекта нематериальных активов при начислении амортизации способом списания пропорционально объему продукции (работ, услуг) может включаться в состав расходов организации или издержек обращения только в течение срока полезного использования, установленного на основе данных об общем планируемом объеме производства за время эксплуатации нематериальных активов и объеме производства за месяц. Поэтому если в течение срока полезного использования объекта будет произведен меньший объем продукции (работ, услуг), чем планировалось до даты начала начисления амортизации, то часть его стоимости останется несамортизированной, что отразится на финансовых результатах организации. Недоамортизированная стоимость объектов будет погашена за счет прибыли и показана в бухгалтерском учете как прочие расходы по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы".

При производстве продукции (работ, услуг) в объемах, превышающих запланированные, после списания всей стоимости объектов начисление амортизации следует прекратить.

Для каждого объекта нематериальных активов организация должна применять только один из способов начисления амортизации. Он определяется в момент принятия объекта на учет и не изменяется в течение всего срока его полезного использования или до выбытия объекта.

При линейном способе и способе уменьшаемого остатка для расчета амортизации необходимо учитывать сроки полезного использования объектов. В соответствии с нормами п. 17 ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов" этот срок определяется в момент принятия объекта к бухгалтерскому учету на основе:

- срока действия патента, свидетельства и других ограничений срока полезного использования в соответствии с законодательством РФ;

- ожидаемого срока эксплуатации объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

Кроме того, для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, услуг, ожидаемого к получению в результате их использования.

В практической работе срок полезного использования может быть определен:

- экспертным путем;

- на основании документов, подтверждающих передачу исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Если срок полезного использования по объекту определить невозможно, норма амортизационных отчислений устанавливается в расчете на 20 лет, но не более срока деятельности организации (п. 17 ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов", п. 56 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).

Норма амортизации - это выраженная в процентах часть первоначальной стоимости объекта нематериальных активов, подлежащая отнесению на себестоимость продукции или издержки обращения, т.е. включению в состав расходов по обычной деятельности организации (п. 8 ПБУ 10/99 "Расходы организации", утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н (в ред. от 27.11.2006 N 156н)).

Линейный способ и способ уменьшаемого остатка характеризуются равномерным начислением амортизации в течение отчетного года. В сезонных производствах сначала исчисляется сумма амортизации по объектам за год, а затем она равномерно распределяется в течение периода работы организации в отчетном году.

При способе начисления амортизации пропорционально объему продукции (работ, услуг) расчет амортизации производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта нематериальных активов и предполагаемого объема продукции (работ, услуг) за весь срок полезного использования данного объекта. Таким образом, сумму амортизации за какой-либо период можно рассчитать по формуле:

A = PN,

где A - сумма амортизации за отчетный период;

N - норма амортизационных отчислений.

В свою очередь, норма амортизационных отчислений рассчитывается по формуле:

N = S / V,

где S - первоначальная стоимость объекта интеллектуальной собственности;

V - предполагаемый объем продукции (работ, услуг) за весь срок полезного использования объекта.

Амортизационные отчисления нематериальных активов могут быть отражены в бухгалтерском учете двумя способами (п. 21 ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов"):

- путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете;

- путем уменьшения первоначальной стоимости объектов интеллектуальной собственности.

Для учета амортизации первым способом (накоплением сумм амортизации) используется синтетический счет 05 "Амортизация нематериальных активов". Аналитический учет амортизации организуется по каждому объекту.

Учет амортизации вторым способом путем уменьшения первоначальной стоимости ведется на синтетическом счете 04 "Нематериальные активы" по отдельным объектам.

Выбранный вариант учета амортизации должен быть закреплен в учетной политике организации.

При первом способе ежемесячно начисленные суммы амортизации отражаются бухгалтерской записью:

Д-т сч. 20 "Основное производство", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на продажу", 08 "Вложения во внеоборотные активы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 79 "Внутрихозяйственные расчеты", 97 "Расходы будущих периодов" и др.

К-т сч. 05 "Амортизация нематериальных активов".

Если по каким-либо причинам амортизация по объектам не была начислена, при обнаружении ошибки в записях исправление производится в том периоде, когда они были выявлены:

Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы"

К-т сч. 05 "Амортизация нематериальных активов".

Суммы исправления, отнесенные на счет 91 "Прочие доходы и расходы", включаются в состав прочих расходов организации.

Списание суммы начисленной амортизации по выбывшим объектам нематериальных активов (в результате продажи, безвозмездной передачи по договору дарения, по договору мены, списания, передаче в уставный (складочный) капитал и др.) учитывается на счетах корреспонденцией:

Д-т сч. 05 "Амортизация нематериальных активов"

К-т сч. 04 "Нематериальные активы", субсчет "Выбытие интеллектуальной собственности".

При втором способе, когда согласно учетной политике для целей бухгалтерского учета амортизации объектов не используется счет 05 "Амортизация нематериальных активов", ее начисление уменьшает их первоначальную стоимость записью по дебету счетов производственных затрат и расходов на продажу и кредиту счета 04 "Нематериальные активы":

Д-т сч. 20 "Основное производство", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на продажу", 08 "Вложения во внеоборотные активы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 79 "Внутрихозяйственные расчеты", 97 "Расходы будущих периодов" и др.

К-т сч. 04 "Нематериальные активы".

При этом сумма начисленной амортизации уменьшает первоначальную стоимость объектов.

Когда начисление амортизации производится путем уменьшения первоначальной стоимости нематериальных активов, то после ее полного погашения объекты продолжают числиться в бухгалтерском учете. Подобная ситуация возникает:

1) если срок полезного использования нематериальных активов в организации меньше юридического срока действия права на патент, свидетельство;

2) если организация в соответствии с законодательством продлевает срок действия патента.

В практической деятельности возможна ситуация, когда юридический срок действия исключительного права на объект нематериальных активов больше, чем срок его полезного использования, установленный в учетной политике для целей бухгалтерского учета (например, при применении объекта для выполнения конкретных услуг, работ, изготовления определенной продукции), а используемый способ начисления амортизации - путем уменьшения первоначальной стоимости. Тогда от момента полного погашения первоначальной стоимости объекта в организации до конца срока его полезного использования он будет также числиться в условной оценке.

По окончании юридического срока действия патента или свидетельства сумма условной оценки объекта интеллектуальной собственности списывается на финансовые результаты:

Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы"

К-т сч. 04 "Нематериальные активы".

Для расчета амортизации по объектам интеллектуальной собственности используется ведомость начисления амортизации нематериальных активов, составляемая ежемесячно.

Учет выбытия нематериальных активов по всем направлениям, кроме вклада в уставный (складочный) капитал сторонней организации, производится на сч. 04 "Нематериальные активы", субсчет "Выбытие нематериальных активов". Результатом отражения этих операций является выявление финансового результата по ним.

Когда в учетной политике передающей стороны учет амортизации нематериальных активов ведется на счете 05 "Амортизация нематериальных активов", финансовый результат от их передачи выявляется следующим образом.

1. Списывается первоначальная стоимость выбывающего объекта:

Д-т сч. 04 "Нематериальные активы", субсчет "Выбытие нематериальных активов"

К-т сч. 04 "Нематериальные активы".

2. Списывается сумма начисленной амортизации:

Д-т сч. 05 "Амортизация нематериальных активов"

К-т сч. 04 "Нематериальные активы", субсчет "Выбытие нематериальных активов".

3. Сумма остаточной стоимости объекта отражается в составе прочих расходов организации:

Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы"

К-т сч. 04 "Нематериальные активы", субсчет "Выбытие нематериальных активов".

4. Налог на добавленную стоимость от стоимости выбывающего объекта:

Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы"

К-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по НДС".

При выбытии нематериальных активов по договору отчуждения исключительного права (в результате его продажи) учет по нему производится следующей записью:

- сумма выручки:

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

К-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы";

- финансовый результат (прибыль):

Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов"

К-т сч. 99 "Прибыли и убытки".

Выбытие нематериальных активов безвозмездно по договору дарения ведет к возникновению убытка:

Д-т сч. 99 "Прибыли и убытки"

К-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

Выбытие объектов в счет вкладов в уставный (складочный) капитал рассматривается в учете как долгосрочные финансовые вложения на счет 58 "Финансовые вложения", субсчет 1 "Паи и акции".

На сумму амортизации, начисленной по передаваемым в счет вкладов объектам, выполняется запись:

Д-т сч. 05 "Амортизация нематериальных активов"

К-т сч. 04 "Нематериальные активы".

Остаточная стоимость нематериальных активов списывается:

Д-т сч. 58 "Финансовые вложения", субсчет 1 "Паи и акции"

К-т сч. 04 "Нематериальные активы".

Когда в учетной политике передающей стороны учет амортизации нематериальных активов ведется на счете 04 "Нематериальные активы", при расчете финансового результата от передачи объектов в учете производится отражение только остаточной стоимости передаваемых объектов нематериальных активов.

5. Учет выбытия нематериальных активов

Основными причинами выбытия нематериальных активов, числящихся в организации, являются:

- истечение срока действия патента, свидетельства, других документов, подтверждающих право организации на использование нематериального актива;

- непригодность к дальнейшему использованию;

- передача в уставный капитал других организаций;

- безвозмездная передача;

- реализация нематериальных активов.

В соответствии с п. 22 ПБУ 14/2000 стоимость нематериальных активов, использование которых прекращено для целей производства продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов:

- подлежат отражению в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся;

- относятся на финансовые результаты организации.

Инструкцией по применению Плана счетов предусмотрено, что при списании объектов нематериальных активов их стоимость уменьшается на сумму начисленной за время эксплуатации амортизации, если амортизация учитывалась на счете 05. В учете это отражается корреспонденцией по кредиту счета 04 "Нематериальные активы" и дебету счета 05. Остаточная стоимость выбывших нематериальных активов списывается с кредита счета 04 в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы".

Сальдо по счету 91 определяется ежемесячно сопоставлением дебетового и кредитового оборотов и списывается с субсчета 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" счета 91 на счет 99 "Прибыли и убытки".

При принятии объекта нематериального актива к бухгалтерскому учету организация устанавливает срок его полезного использования. По истечении этого срока нематериальный актив необходимо списать с бухгалтерского учета. Списание объекта нематериального актива производится на основании акта, составляемого специально созданной комиссией, состав которой определяется руководителем организации.

На основании акта о списании объекта нематериального актива, утвержденного руководителем организации, объект списывается с учета, о чем делается запись в Карточке учета нематериальных активов.

Начисление амортизации по нематериальному активу согласно ПБУ 14/2000 прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости нематериального актива.

Организация владеет нематериальным активом, первоначальная стоимость которого составляет 18 000 руб. (без НДС). Срок полезного использования при принятии объекта к учету был установлен в 5 лет и истекает в декабре. Сумма амортизации, накопленной за время эксплуатации нематериального актива на счете 05, по состоянию на 30 ноября составляет 17 700 руб.

В декабре в учете организации надо сделать следующие записи:

Дебет 20 "Основное производство", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" Кредит 05 - начислена амортизация по нематериальному активу - 300 руб.;

Дебет 05 Кредит 04 - списана сумма амортизации по нематериальному активу - 18 000 руб.

В хозяйственной деятельности организаций нередки случаи, когда нематериальные активы в силу разных причин становятся непригодными для дальнейшего использования в производстве продукции или в управленческих целях.

Списание нематериальных активов в связи с непригодностью к дальнейшему использованию производится на основании акта, составляемого специально созданной комиссией и утверждаемого руководителем предприятия. В акте должны быть указаны: первоначальная стоимость списываемого нематериального актива, сумма начисленной за время эксплуатации амортизации, остаточная стоимость объекта, причины, по которым объект списывается с бухгалтерского учета, и другие данные, касающиеся списываемого нематериального актива.

Утвержденный руководителем акт передается в бухгалтерию организации, где делается пометка о выбытии актива и производятся необходимые записи на счетах учета.

Одновременно со списанием нематериального актива списываются суммы начисленной за время эксплуатации амортизации, если она учитывалась на счете 05.

Нематериальные активы на основании п. 1 ст. 256 НК РФ являются амортизируемым имуществом и используются налогоплательщиками для извлечения дохода.

Непригодный нематериальный актив не может использоваться организацией в производственных целях и приносить организации доход, поэтому он подлежит исключению из состава амортизируемого имущества.

В соответствии с п. 2 ст. 256 НК РФ начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям.

Поскольку объект нематериальных активов списывается с учета прежде, чем истекает срок его полезного использования, часть первоначальной стоимости объекта остается недоамортизированной. Порядок учета сумм недоначисленной амортизации по объектам нематериальных активов в целях налогообложения прибыли Налоговым кодексом прямо не определен.

Однако пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ установлен порядок учета сумм недоначисленной амортизации по объектам основных средств. Согласно этому порядку суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации выводимых из эксплуатации основных средств разрешается включать в состав внереализационных расходов как обоснованные затраты, не связанные с производством и реализацией.

Представляется, что было бы логичным учитывать суммы недоначисленной амортизации по объектам нематериальных активов, списываемых в связи с непригодностью к дальнейшему использованию, в том же порядке, что и суммы недоначисленной амортизации по объектам основных средств. Однако такой однозначный вывод делать нельзя, ведь порядок предусмотрен только для основных средств, а для нематериальных активов его нет, поэтому уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на остаточную стоимость нематериального актива рискованно.

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.

Списание отражается проводками:

Дебет 05 Кредит 04 - списана сумма амортизации, начисленная за время эксплуатации нематериального актива, - 16 100 руб.,

Дебет 91, субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 04 - списана остаточная стоимость нематериального актива - 4900 руб. (21 000 - 16 100);

Дебет 99 Кредит 91, субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" - списано сальдо прочих доходов и расходов (убыток) - 4900 руб.

В ходе финансово-хозяйственной деятельности организации и индивидуальные предприниматели могут безвозмездно передавать принадлежащие им нематериальные активы другим лицам по договору дарения.

В соответствии со ст. 572 ГК РФ по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность. Безвозмездным согласно ст. 423 ГК РФ признается договор, по которому одна сторона обязуется предоставить что-либо другой стороне без получения от нее платы или иного встречного предоставления.

Пунктом 2 ст. 574 ГК РФ установлено, что если дарителем является юридическое лицо и стоимость дара превышает пять установленных законом минимальных размеров оплаты труда, договор дарения должен быть совершен в письменной форме.

Не следует забывать, что ст. 575 ГК РФ запрещает дарение в отношениях между коммерческими организациями, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает пяти установленных законом минимальных размеров оплаты труда.

Уменьшение экономических выгод организации в результате выбытия активов, в данном случае выбытия объекта нематериальных активов, в соответствии с п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 (утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н; далее - ПБУ 10/99), признается расходами организации. При этом согласно п. 11 ПБУ 10/99 расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием активов, отличных от денежных средств, а нематериальные активы являются таковыми, признаются операционными расходами организации.

До момента безвозмездной передачи объект нематериальных активов, как правило, какое-то время эксплуатируется. Сумма накопленной за время эксплуатации объекта амортизации при выбытии объекта нематериальных активов, согласно Плану счетов, списывается в кредит счета 04 в корреспонденции со счетом 05. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость нематериального актива списывается со счета 04 в дебет счета 91, субсчет 2 "Прочие расходы".

Налог на добавленную стоимость. Согласно пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ в целях исчисления налога на добавленную стоимость передача права собственности на товары (работы, услуги) на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг) и является объектом налогообложения.

Налоговая база при реализации на безвозмездной основе товаров (работ, услуг) определяется в соответствии с п. 2 ст. 154 НК РФ как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, без включения в них НДС. В данном случае НДС должен быть начислен на рыночную стоимость передаваемого другой организации объекта нематериальных активов по ставке 18% на основании п. 3 ст. 164 НК РФ. Сумма начисленного НДС отражается в учете по кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" в корреспонденции со счетом 91, субсчет 2 "Прочие расходы".

Налог на прибыль. В целях налогового учета стоимость безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходы, которые несет организация при такой передаче, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Согласно п. 4 ПБУ 18/02 доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток), т.е. учитываются для целей бухгалтерского учета, но исключаются из налоговой базы по налогу на прибыль, определяемой в соответствии с гл. 25 НК РФ, как в текущем отчетном периоде, так и во всех последующих отчетных периодах, образуют постоянные разницы. То есть постоянные разницы - это отличия бухгалтерского и налогового учета, которые не будут устранены никогда.

Стоимость безвозмездно передаваемого имущества, а также расходы, связанные с безвозмездной передачей, как раз и относятся к постоянным разницам.

Произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации, в настоящее время равную 24%, представляет собой постоянное налоговое обязательство, которое признается в том отчетном периоде, в котором возникла постоянная разница, и приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. При этом величина постоянного налогового обязательства может быть рассчитана исходя из суммы всех постоянных разниц (по всем доходам и всем расходам), возникших в данном отчетном периоде, определенной в аналитическом учете.

Поступления от продажи объектов нематериальных активов признаются операционными доходами в соответствии с п. 7 ПБУ 9/99 и отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 91, субсчет 1 "Прочие доходы", и дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

При выбытии нематериальных активов в результате их продажи сумма начисленной амортизации, если она учитывалась на счете 05, списывается в дебет этого счета с кредита счета 04. Остаточная стоимость нематериальных активов списывается со счета 04 в дебет счета 91. Если организация несет дополнительные расходы по выбытию нематериальных активов, то такие расходы также списываются в дебет счета 91. Сумма НДС по проданным нематериальным активам отражается по кредиту счета 68, субсчет "Расчеты по НДС", в корреспонденции с дебетом счета 91, субсчет 2 "Прочие расходы". По кредиту счета 91, субсчет 1 "Прочие доходы", отражается сумма выручки от продажи или другого дохода от выбытия нематериальных активов.

По окончании периода, в котором произошла реализация объекта нематериальных активов, на счете 91, субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов", формируется финансовый результат от продажи нематериального актива. Если сумма выручки от продажи превышает остаточную стоимость нематериального актива и расходы, связанные с его реализацией, сумму превышения списывают в дебет счета 91, субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов", и кредит счета 99.

Если сумма выручки меньше остаточной стоимости и расходов, связанных с реализацией, разницу списывают обратной проводкой.

В соответствии со ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с Налоговым кодексом.

В целях налогообложения прибыли согласно ст. 249 НК РФ доходом от реализации признается выручка от реализации имущественных прав, определяемая исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные имущественные права, выраженных в денежной и (или) натуральной формах.

Статьей 39 НК РФ установлено, что не признаются реализацией следующие операции:

- передача нематериальных активов организации ее правопреемнику при реорганизации этой организации;

- передача нематериальных активов некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;

- передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер, в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества, паевые взносы в паевые фонды кооперативов;

- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

- иные операции в случаях, предусмотренных НК РФ.

Объекты нематериальных активов, приобретаемые организациями для использования в производственных либо управленческих целях и относящиеся к амортизируемому имуществу, переносят свою стоимость на затраты на производство (расходы на продажу) через амортизационные отчисления в течение всего срока полезного использования, установленного при принятии объекта нематериальных активов к учету.

В некоторых случаях объекты нематериальных активов реализуются задолго до того, как истечет срок их полезного использования. В результате реализации могут возникнуть как прибыли, так и убытки.

Согласно ст. 323 НК РФ определение прибыли (убытка) от реализации амортизируемого имущества осуществляется на основании аналитического учета по каждому объекту на дату признания дохода (расхода).

Аналитический учет операций должен содержать информацию:

- о первоначальной стоимости амортизируемого имущества, реализованного (выбывшего) в отчетном (налоговом) периоде;

- способах начисления и сумме начисленной амортизации за период с начала начисления до конца месяца, в котором такое имущество реализовано (выбыло);

- цене реализации амортизируемого имущества исходя из условий договора купли-продажи;

- дате приобретения и дате реализации (выбытия) имущества;

- понесенных налогоплательщиком расходах, связанных с реализацией (выбытием) амортизируемого имущества.

При реализации амортизируемых нематериальных активов налогоплательщик в соответствии с п. 1 ст. 268 НК РФ имеет право уменьшить доходы от реализации на остаточную стоимость реализуемого имущества и на сумму расходов, связанных с его реализацией.

Начисление амортизации по объектам нематериальных активов в целях налогового учета согласно п. 2 ст. 259 НК РФ прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект выбыл из состава амортизируемого имущества.

Порядок признания доходов и расходов от реализации. Дата получения дохода от реализации объекта нематериальных активов определяется в зависимости от применяемого метода определения доходов и расходов.

При методе начисления датой получения дохода от реализации объекта нематериальных активов для целей налогообложения прибыли признается дата реализации объекта независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав в их оплату (ст. 271 НК РФ).

Расходы, связанные с реализацией объекта нематериальных активов и принимаемые для целей налогообложения прибыли, согласно ст. 272 НК РФ признаются в том периоде, к которому они относятся, независимо от фактической выплаты денежных средств и иной формы их оплаты.

В соответствии со ст. 273 НК РФ организации имеют право определять дату получения дохода по кассовому методу лишь в том случае, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал.

Датой получения дохода признается день поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) либо имущественных прав, а также погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Расходами признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой товара признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком - приобретателем товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав).

Определение финансового результата от реализации. Прибыль или убыток по операциям реализации объекта нематериальных активов определяется на дату совершения операции. Прибыль от реализации включается в налоговую базу по налогу на прибыль в том отчетном периоде, в котором был реализован объект.

Если при реализации объекта нематериальных активов организацией получен убыток, т.е. выручка от реализации меньше остаточной стоимости нематериального актива и расходов, связанных с его реализацией, то результатом от реализации будет убыток, который в целях налогообложения учитывается особым образом.

В соответствии с п. 3 ст. 268 НК РФ полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации, включая месяц, в котором имущество было реализовано.

Согласно ст. 323 НК РФ аналитический учет должен содержать информацию о наименовании объектов, в отношении которых имеются суммы таких расходов, количестве месяцев, в течение которых такие расходы могут быть включены в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, о сумме расходов, приходящейся на каждый месяц.

На балансе организации числится нематериальный актив - патент на промышленный образец, приобретенный за плату. Первоначальная стоимость патента составляет 164 640 руб. (без НДС), начисленная амортизация - 98 784 руб. НДС в сумме 29 635,20 руб., уплаченный при приобретении патента, принят к вычету. Срок действия патента на промышленный образец - 10 лет, фактический срок использования нематериального актива на момент реализации - 6 лет.

Организация продает нематериальный актив другой организации, стоимость уступаемых исключительных прав по договору составляет 177 000 руб. (в том числе НДС - 27 000 руб.), оплата производится в безналичной форме.

В бухгалтерском учете оформляют следующие проводки:

Дебет 62 Кредит 91, субсчет 1 "Прочие доходы" - отражена стоимость патента по договору уступки - 177 000 руб.;

Дебет 91, субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 68 - начислен НДС по договору - 27 000 руб.;

Дебет 05 Кредит 04 - списана начисленная амортизация - 98 784 руб.;

Дебет 91, субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 04 - списана остаточная стоимость патента - 65 856 руб.;

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 62 - получена оплата по договору - 177 000 руб.;

Дебет 91, субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" Кредит 99 - выявлен финансовый результат от операции реализации - 84 144 руб. (177 000 - 27 000 - 65 856).

Данный объект нематериальных активов реализован организацией за 73 750 руб., в том числе НДС - 11 250 руб. В учете производят следующие записи:

Дебет 62 Кредит 91, субсчет 1 "Прочие доходы" - отражена стоимость патента по договору уступки - 73 750 руб.;

Дебет 91, субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 68 - начислен НДС по договору - 11 250 руб.;

Дебет 05 Кредит 04 - списана начисленная амортизация - 98 784 руб.;

Дебет 91, субсчет 2 "Прочие расходы" Кредит 04 - списана остаточная стоимость патента - 65 856 руб.;

Дебет 51 Кредит 62 - получена оплата по договору - 73 750 руб.;

Дебет 99 Кредит 91, субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" - выявлен финансовый результат от операции реализации - 3356 руб. (73 750 - 11 250 - 65 856).

Определим сумму убытка, подлежащую в целях налогового учета ежемесячному включению в состав прочих расходов в течение оставшегося срока полезного использования.

Выручка от реализации нематериального актива - 62 500 руб.

Остаточная стоимость нематериального актива на дату реализации - 164 640 - 98 784 = 65 856 руб.

Результат от реализации - убыток 3356 руб.

Срок полезного использования патента - 10 лет (120 месяцев).

Срок фактической эксплуатации - 6 лет (72 месяца).

Оставшийся срок полезного использования патента - 4 года (48 месяцев).

Сумма убытка, подлежащая включению в состав прочих расходов ежемесячно начиная с месяца, следующего за месяцем выбытия - 3356 руб. / 48 месяцев = 69,92 руб.

Заключение

К НМА относятся объекты интеллектуальной собственности, отвечающие всем вышеперечисленным признакам.

Согласно ст. 138 ГК РФ интеллектуальная собственность - это исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, продукции, выполняемых работ или услуг, которые и подлежат отражению в бухгалтерском учете правообладателя в качестве НМА:

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

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

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

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

- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

Однако не могут быть отнесены в состав объектов НМА:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

- не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

- материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства.

Основными нормативно-правовыми актами, регулирующими отношения, возникающие при создании, использовании, регистрации исключительных прав на изобретения, являются:

- "Патентный закон РФ" от 23.09.1992 N 3517-1;

- Закон РФ от 23.09.1992 N 3526-1 "О правовой охране топологий интегральных микросхем";

- Закон РФ от 09.07.1993 N 5351-1 "Об авторском праве и смежных правах";

- Закон РФ от 23.09.1992 N 3523-1 "О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных";

- Закон РФ от 23.09.1992 N 3520-1 "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров";

- Закон РФ от 06.08.1993 N 5605-1 "О селекционных достижениях";

- Приказ Российского агентства по патентам и товарным знакам от 29.04.2003 N 64 "Правила регистрации договоров о передаче исключительного права на изобретение, полезную модель, промышленный образец, товарный знак, знак обслуживания, зарегистрированную топологию интегральной микросхемы и права на их использование, полной или частичной передаче исключительного права на программу для ЭВМ и базу данных";

- Приказ Роспатента от 19.08.1999 N 141 "Об утверждении Рекомендаций по соотношению правовой охраны промышленных образцов с правовой охраной товарных знаков" и др.

По итогам изучения материалов, предоставленных ООО "Экспертное бюро-Т", законодательства и учебных материалов, можно сделать вывод о том, что на предприятии в целом соблюдается законодательство о ведении бухгалтерского учета, грубых нарушений его не обнаружено.

Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 №117-ФЗ (в ред. Федерального закона от 22.12.2006 №276-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000. №32, ст. 3340.
2. Приказ Министерства Финансов Российской Федерации от 16. 10.2000 №91н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000 (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.11.2006 №155н) // Финансовая газета, №48, 2000.
3. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 09.12.1998 №90н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98" (в ред. Приказа Минфина РФ от 30.12.1999 №107н) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, №2, 11.01.1999.
4. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 29.03.2005 №07-05-06/91 // Официальные документы, №21, 07.06.2005.
5. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2007 №07-05-10/25 // Официальные документы, №18, 15.05.2007.
6. Базарова А.С. Бухгалтерский и налоговый учет нематериальных активов // Все о налогах, 2005, №9.
7. Захарьин В.Р. Особенности учета объектов нематериальных активов в 2007 году // Финансовые и бухгалтерские консультации, 2007, №6.
8. Поленова С.Н. Нематериальные активы: признание и учет // Все для бухгалтера, 2007, №10.
9. Учетная политика организации: бухгалтерский учет и налогообложение / Под ред. С.А. Рассказовой-Николаевой // АКДИ "Экономика и жизнь", 2006.
10. Что следует понимать под положительной (отрицательной) деловой репутацией предприятия? Как отразить ее в налоговом учете? // Бухгалтерия в вопросах и ответах, 2005, №3.