КУРСОВАЯ РАБОТА

по дисциплине «Аудит и бухгалтерский учет»

по теме:

**«Учет нематериальных ценностей»**

**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ

1. КЛАССИФИКАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

2. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

3. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

4. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

5. АУДИТ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

6. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В МСФО

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

ЛИТЕРАТУРА

**ВВЕДЕНИЕ**

За последнее время у большинства компаний увеличилось количество нематериальных активов, признаваемых в финансовой отчетности. Это связано с расширением бизнеса, созданием новых товарных знаков, внедрением дорогостоящих информационных систем. От того, насколько правильно идентифицированы и оценены нематериальные активы компании, зависит достоверность ее финансовой отчетности. Поэтому тема данной работы – актуальна.

Цель работы – проанализировать учет нематериальных активов. На основании цели были поставлены следующие задачи:

* Изучить определение нематериальных активов и принципы их классификации.
* Проанализировать учет поступления, амортизации и выбытия нематериальных активов.
* Выявить способы и методы осуществления аудита нематериальных активов.
* Проанализировать осуществление учета нематериальных актив в международных стандартах финансовой отчетности.

Работа состоит из введения, шести разделов и заключения.

**1. КЛАССИФИКАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

Основным нормативным документом, регулирующим бухгалтерский учет операций по нематериальным активам, является Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ (14/2000), утвержденное Приказом Минфина РФ от 16.10.2000г. № 91н.

Приведенный в ПБУ 14 закрытый перечень объектов, которые могут быть отнесены к нематериальным активам, является достаточно четким и определенным. Согласно пункту 4 ПБУ 14/2000 к нематериальным активам относятся:

* исключительные права патентообладателя на изобретения, промышленные образцы, полезные модели и селекционные достижения;
* исключительные авторские права на программы для ЭВМ и базы данных;
* исключительные права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
* имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
* деловая репутация организации, а также организационные расходы, которые в соответствии с учредительными документами признаны вкладом в уставный (складочный) капитал организации.

Можно выделить следующие виды нематериальных активов:

* объекты интеллектуальной собственности;
* отложенные затраты;
* деловая репутация организации.

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

К объектам, регулируемые патентным правом (объекты промышленной собственности), относятся:

* изобретение, если оно является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо;
* промышленный образец – художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид;
* полезная модель;
* товарный знак и знак обслуживания – обозначения, позволяющие различать соответственно однородные товары и услуги разных юридических и физических лиц;
* фирменное наименование – индивидуальное название юридического лица.

К объектам, регулируемым авторским правом, относятся:

* программа для ЭВМ – объективная форма совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств;
* база данных – объективная форма представления и организации совокупности данных (статей, расчетов и др.), систематизированных с целью нахождения и обработки этих данных;
* топология интегральных микросхем – зафиксированная на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними.

Организационные расходы состоят из затрат по оплате услуг консультантов, по подготовке документации, регистрационных сборов и других расходов организации в период ее создания до момента регистрации. В состав организационных расходов, включаемых в состав нематериальных активов, входят расходы, связанные с образованием юридического лица и признанные в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный капитал.

Расходы организации, связанные с необходимостью переоформления учредительных и иных документов (расширение организации, изменение видов деятельности, представление образцов подписей должностных лиц и др.), изготовление новых штампов, печатей и т.п., включается в состав общехозяйственных расходов организации. Организации, изменяющие организационно-правовую форму, указанные расходы производят за счет прибыли, остающейся в их распоряжении.

Деловая репутация организации – разница между стоимостью фирмы как единого целостного имущественно-финансового комплекса, имеющего определенную репутацию, и балансовой стоимостью имущества этой фирмы. В бухгалтерском учете деловая репутация отражается только при совершении сделок купли-продажи предприятия. При этом деловая репутация может быть положительной или отрицательной.

Положительную деловую репутацию необходимо рассматривать как надбавку, выплачиваемую покупателем в обеспечение будущей потенциальной доходности приобретенного предприятия. Это означает, что средства, затраченные на приобретение деловой репутации, принесут экономическую выгоду в будущем.

Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием у предприятия стабильных покупателей, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления и т.д.

Особенностью материальных активов является их объектность, то есть возможность передачи другим пользователям. В этой связи не относятся к нематериальным активам деловые качества и репутация работников или руководителей предприятия, так как они не могут быть переданы другим лицам.

Вышеуказанный состав нематериальных активов по сравнению с их составом, перечисленным в пункте 55 Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчетности (именно им до 01.01.2001 регулировался порядок учета нематериальных активов), существенно изменился.

Во-первых, из состава прав исключены права на произведения науки, литературы и искусства и объекты смежных прав, а также на «ноу-хау».

Во-вторых, в состав нематериальных активов включены не просто права на результаты интеллектуальной деятельности, а только исключительные права на эти результаты. Эти исключительные права определены различными законами («Об авторском праве и смежных правах», «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров», «О правовой охране программ для электронных машин и баз данных» и др.). Например, автор программы для ЭВМ имеет исключительное право осуществлять и/или разрешать осуществление следующих действий: выпуск программы в свет, воспроизведение программы в любой форме, распространение программы, её модификация и др. Другие лица могут использовать результаты интеллектуальной деятельности только с согласия правообладателя (ст. 138 ГК РФ).

В-третьих, в ПБУ 14/2000 четко определено, что организационные расходы и деловая репутация организации учитываются в составе нематериальных активов, тогда как в пункте 55 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности сказано, что они могут относиться к нематериальным активам.

В-четвертых, в составе нематериальных активов совершенно очевидно не могут учитываться приобретенные отдельные квартиры в объектах жилого фонда, как это было до 1 января 2001 года (см. например, пункт 19 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина РФ от 28 июня 2000 года №60 н), поскольку они имеют материально-вещественную (физическую) структуру и не отвечают условию а) пункта 3 ПБУ 14/2000. Порядок учета вышеуказанных квартир на счете 04 «Нематериальные активы» был определен письмом Минфина России от 29.10.1993 № 118 «Об отражении в бухгалтерском учёте отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве», и о его абсурдности говорят многие специалисты.

В пункте 2 ПБУ 14/2000 сказано, что данное Положение не применяется в отношении материальных объектов (материальных носителей), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных.

В пункте 4 ПБУ 14/2000 говорится, что в состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них, то есть не отвечают условию б) пункта 3 ПБУ 14/2000.

В пункте 5 ПБУ 14/2000 впервые сказано, что единицей бухгалтерского учёта нематериальных активов является, как и по основным средствам, инвентарный объект, и дано его определение.

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

**2. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

Нематериальные активы поступают в организацию в случаях:

приобретения за плату;

создания их самой организацией;

внесения в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации;

получения по договору дарения (безвозмездно) или иных случаях безвозмездного получения;

получения по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;

иных поступлений.

Порядок отражения в бухгалтерском учете процесса приобретения нематериальных активов эволюционировал вместе с развитием законодательства по бухгалтерскому учету.

До 1994 года, в соответствии с действовавшей в тот период редакцией Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, приобретение нематериальных активов отражалось в бухгалтерском учете непосредственно по дебету счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если между моментом возникновения затрат по приобретению нематериальных активов и сроком их оприходования на баланс (например, процесс разработки товарного знака) возникал временной лаг, можно было рекомендовать фактические затраты, связанные с приобретением нематериальных активов, до их завершения временно собирать по дебету счета 31 «Расходы будущих периодов» с последующим списанием на основании акта приемки с кредита счета 31 в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

До января 1994 года нормативные документы не давали ответа на вопрос о том, можно ли учитывать в составе собственного имущества нематериальные активы, созданные на самом предприятии. Особенно часто этот вопрос возникал по поводу создания программных продуктов для использования на этом же предприятии.

С 1 января 1994 года после утверждения Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций изменился порядок учета приобретения и создания нематериальных активов.

С 1994 года и по настоящее время приобретение и создание нематериальных активов осуществляется в результате долгосрочных инвестиций организации.

ПБУ 14/2000 уточняет, что 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).

В фактические расходы на приобретение нематериальных активов организаций могут включаться:

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;

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

иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

Не включаются в фактические расходы общехозяйственные и иные аналогичные расходы, за исключением расходов, непосредственно связанных 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 возникнуть дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, к которым относятся:

суммы оплаты труда занятых этим работников, включая отчисления (взносы) на социальные нужды (единый социальный налог);

материальные и иные расходы.

Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов. Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т. п.), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Нематериальные активы считаются созданными в случае, если:

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

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

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

Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно) или иных случаев безвозмездного получения, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Все хозяйственные операции, проводимые организацией с нематериальными активами, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы являются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в утвержденных Госкомстатом России альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Для учета отдельных объектов применяется Карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1), утвержденная постановлением Госкомстата РФ от 30.10.97 г. № 71а. Она применяется для учета всех видов нематериальных активов, поступивших в использование в организацию, и ведется в бухгалтерии на каждый объект. Форма заполняется в одном экземпляре на основании документов на оприходование, приемку-передачу (перемещение) нематериальных активов и другой документации.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при определении приведена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Операции по принятию на бухгалтерский учет нематериальных активов отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке.

Оплачен счет по договору уступки (приобретения) прав на патенты на изобретения, свидетельства и т.п.:

Д 08-5 К 51

Оплачены регистрационные сборы, таможенные пошлины, вознаграждения посреднической организации:

Д 08-5 К 51

Приняты к учету по акту введенные в эксплуатацию объекты нематериальных активов:

Д 04 К 08-5

Объекты нематериальных активов внесены учредителями в счет вклада в уставный (складочный) капитал:

Д 75 К 80

Д 08-5 К 75

Приняты к учету объекты нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный капитал):

Д 04 К 08-5

**3. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

О порядке начисления и учете амортизации нематериальных активов упоминают Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (п. 56), Положение о составе затрат (подпункт «ц» п. 2) и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

В п. 56 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации сказано: «Стоимость объектов нематериальных активов погашается путем начисления амортизации в течение установленного срока их полезного использования. По объектам, по которым производится погашение стоимости, амортизационные отчисления определяются одним из следующих способов:

* линейный способ, исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока их полезного использования;
* способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации) (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.03.2000 № 31н)».

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета, по нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

Коммерческие организации вправе самостоятельно определять порядок расчета сумм амортизации для каждого вида нематериальных активов.

Начисление амортизации нематериальных активов производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

До 1995 года в нормативных документах, регламентирующих вопросы методологии бухгалтерского учета, практически отсутствовало разделение нематериальных активов на амортизируемые и не амортизируемые. Следует отметить, что и в западном учете вопросы о перечне амортизируемых объектов нематериального характера, о сроках погашения их стоимости продолжают оставаться дискуссионными.

У многих экономистов не вызовет сомнения тот факт, что не все нематериальные активы теряют свою стоимость в процессе использования, т. е. амортизируются. В качестве примеров приводились товарные знаки, бессрочные права пользования чем-либо и т. п. И если предприятие решало, что в составе его нематериальных активов есть такие, стоимость которых с течением времени не уменьшается, то при принятии своей учетной политики оно могло дать перечень такого рода нематериальных активов.

Если же предприятию представлялось целесообразным амортизировать все имевшиеся на балансе нематериальные активы, то оно вправе было начислять по ним амортизацию исходя из содержания подпункта «ш» п. 2 Положения о составе затрат в редакции 1992 года.

Начиная с 1995 года в основополагающих нормативных актах по бухгалтерскому учету прямо говорится о погашающих и не погашающих с течением времени свою стоимость нематериальных объектах (см. п. 56 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации; Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета; пояснения к счету 05 «Амортизация нематериальных активов»).

В п. 4.6.4 Инструкции о порядке заполнения типовых форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденной приказом Минфина РФ от 19 октября 1995 г. № 115, был приведен перечень неамортизируемых нематериальных активов. Он включал в себя организационные расходы, товарные знаки и знаки обслуживания. Это же положение содержалось в п. 4.23.1 Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности (утвержденной приказом Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. № 97). С прекращением действия Инструкции о порядке заполнения типовых форм годовой бухгалтерской отчетности (утвержденной приказом Минфина РФ от 19 октября 1995 г. № 115) и Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности (утвержденной приказом Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. № 97) стало очевидно, что предприятие вправе само решать вопрос разделения нематериальных активов на амортизируемые и неамортизируемые, используя основные экономические критерии.

Здесь возможны несколько вариантов.

В первом варианте срок полезного использования совпадает со сроком действия того или иного вида нематериальных активов (лицензии, права пользования, патенты и т. п.), который предусмотрен соответствующим договором. В этом случае абсолютная величина амортизационных отчислений, начисленных за счет текущих издержек производства или обращения за год, равна отношению первоначальной стоимости к сроку полезного использования данного вида нематериальных активов, предусмотренному договором.

Второй вариант – предприятие самостоятельно устанавливает срок полезного использования нематериальных активов (права пользования программными продуктами, ноу-хау и т. п.). Основным фактором, влияющим в данном случае на обоснование нормы ежегодных амортизационных отчислений, должен быть срок, в течение которого ожидается, что данный объект будет приносить доход предприятию. Точно установить длительность такого периода практически невозможно. Поэтому на решение по данному вопросу может повлиять и величина первоначальной стоимости объекта нематериальных активов, и поведение себестоимости конкретного предприятия.

В практике работы предприятий встречаются случаи, когда контролирующие органы требуют документально подтвержденного мнения независимых или третьих организаций по поводу сроков полезного использования нематериальных объектов. Данная точка зрения неправомерна, так как в нормативных актах право установления срока полезного использования предоставлено самим организациям. Срок полезного использования нематериальных активов должен утверждаться распоряжением или приказом руководителя организации.

В третьем варианте практически не представляется возможным установить срок полезного использования. В этом случае действующее законодательство предусматривает двадцать лет, т.е. норма амортизационных отчислений – 5% в год.

И четвертый вариант – предприятие принимает решение о начислении амортизации нематериальных активов пропорционально объему реализованных товаров, работ и услуг. Такой вариант рациональнее всего использовать для амортизации всевозможных сертификатов, относящихся к определенным партиям товаров.

Применение одного из способов амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования. В течение данного срока начисление амортизации не приостанавливается, кроме случаев консервации организации. Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

при линейном способе – исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной из срока полезного использования этого объекта;

при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного периода и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизации производится исходя из первоначальной стоимости нематериального актива и соотношения объема продукции (работ) в отчетном периоде предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Новшеством в ПБУ 14/2000 по сравнению с пунктом 56 Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности является изъятие способа начисления амортизации пропорционально объёму услуг, тогда как амортизация пропорционально объёму продукции и работ предусмотрена.

Как в Положении по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности, так и в ПБУ 14/2000 говорится о двух способах отражения в бухгалтерском учёте амортизационных отчислений по нематериальным активам:

1) Путем накопления этих отчислений на счете 05 «Амортизация нематериальных активов»:

Дебет счетов по учёту затрат (20, 25, 26, 44 и др.) К 05

2) Путем уменьшения первоначальной стоимости нематериального актива:

Дебет счетов по учету затрат (20, 25, 26, 44 и др.) К 04

В обоих вышеуказанных документах амортизацию положительной деловой репутации предлагается отражать вторым способом, а отрицательную деловую репутацию относить на финансовые результаты как операционный доход. И то и другое предлагается делать в течение 20 лет. Этот же срок установлен в ПБУ 14/2000 для начисления амортизации по организационным расходам (путём равномерного уменьшения их первоначальной стоимости).

Применение одного из способов отражения в бухгалтерском учёте амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего срока полезного использования.

Если амортизационные отчисления по каким-либо нематериальным активам отражаются в учёте путем уменьшения их первоначальной стоимости, и после полного погашения этой стоимости данные объекты продолжают использоваться, они должны отражаться в бухгалтерском учёте в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты.

**4. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

Нематериальные активы выбывают с предприятия:

* в результате реализации (экономический смысл реализации – продажа, юридический – потеря определенных прав);
* вследствие списания по причинам нецелесообразности дальнейшего использования;
* как финансовые вложения в уставные капиталы других организаций;
* в результате передачи безвозмездно;
* в качестве вклада в совместную деятельность (простое товарищество).

Для обобщения информации о перечисленных процессах, а также для выявления финансовых результатов от реализации и прочего выбытия нематериальных активов в старом Плане счетов был предназначен операционно-результатный счет 48 «Реализация прочих активов». После утверждения приказом МФ РФ от 31 октября 2000 года №94н нового Плана счетов и Инструкции по его использованию в этих целях применяется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

По дебету счета 91 отражаются первоначальная (балансовая) стоимость нематериальных активов в корреспонденции с кредитом счета 04 «Нематериальные активы», а также возможные расходы, понесенные предприятием в связи с тем или иным процессом выбытия, в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т. п.

По дебету счета 91 в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость», отражаются также суммы налога на добавленную стоимость, входящие в выручку от реализации нематериальных активов.

По дебету счета 91 в корреспонденции с кредитом счета 05 «Амортизация нематериальных активов» отражается начисленная к моменту выбытия амортизация. По кредиту счета 91 в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов, счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», иных возможных счетов отражаются также различные виды доходов (выручки) от выбытия нематериальных активов.

Счет 91 не является балансовым счетом. В конце отчетного периода он закрывается. В результате сопоставления дебетового и кредитового оборотов по этому счету выявляется финансовый результат.

Выявленный на счете 91 «Прочие доходы и расходы» финансовый результат от всех операций по выбытию нематериальных активов, за исключением безвозмездной передачи, переносится на счет учета финансовых результатов – счет 99 «Прибыли и убытки». Кредитовый (прибыль) остаток переносится со счета 91 в кредит счета 99, дебетовое (убыток) сальдо списывается с кредита счета 91 в дебет счета 99; особо следует заметить, что отрицательный финансовый результат от реализации и безвозмездной передачи в целях налогообложения не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Отражение в учете операций по передаче нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал дочерних или зависимых предприятий производится в следующем порядке.

По дебету счета 58 «Финансовые вложения» (в зависимости от срока действия договора) показывается стоимость передаваемых нематериальных активов в оценке, предусмотренной в договоре, в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 91 в корреспонденции с кредитом счета 04 «Нематериальные активы» отражается их первоначальная (балансовая) стоимость. Одновременно с дебета счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в кредит счета 91 списывается начисленная сумма амортизации.

Остаточная стоимость нематериальных активов, передаваемых на отдельный баланс в целях осуществления совместной деятельности или в качестве вклада в уставный капитал, может не совпадать с оценкой нематериальных активов, предусмотренной в учредительном договоре или в договоре о совместной деятельности. В этом случае на счете 91 возникает сальдо (по дебету или по кредиту) в зависимости от характера разницы.

При вкладах в уставный капитал счет 91 закрывается на финансовые результаты и подлежит обложению налогом на прибыль в составе прочих доходов и расходов.

**5. АУДИТ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

Целью аудита нематериальных активов является установление соответствия применяемой предприятием методики учёта нематериальных активов требованиям нормативных актов, регулирующих формирование себестоимости продукции (работ, услуг) и финансовых результатов, а также требованиям соответствующих стандартов и положениям, устанавливающим правила их учёта. Аудитор должен последовательно проверить следующие моменты:

1. Документальное оформление факта наличия объектов нематериальных активов и правильное отражение их первоначальной балансовой стоимости.

2. Организацию аналитического и синтетического видов учёта нематериальных активов: ведомость учёта нематериальных активов №17 по дебету и кредиту счёта 02 «Нематериальные активы»; журнал-ордер №10 по кредиту счёта 05 «Износ нематериальных активов»; журнал-ордер №13 по кредиту счёта 02 «Нематериальные активы»; расчёт износа нематериальных активов (при журнально-ордерной форме учёта).

3. Правильность ежемесячного погашения стоимости начисления износа по объектам, учитываемым в составе нематериальных активов (счёт 05).

4. Правильность списания объектов нематериальных активов с баланса предприятия.

5. Соответствие данных синтетического и аналитического учёта нематериальных активов и их износа записям в Главной книге и балансе.

Операции по безвозмездному получению требуют весьма тщательной проверки. Необходим встречный контроль с тем, чтобы установить, не нарушены ли здесь права добровольных инвесторов.

Поступление нематериальных активов оформляется актом приёмки.

Проверяя указанные операции, аудитор изучает первичные документы: акты приёмки-передачи, договора купли-продажи, лицензии и др. Это позволяет сделать вывод, что указанные приобретения произведены с соблюдением требований действующего законодательства.

Если аудитор установит нарушения в учётных записях по перечисленным выше операциям поступления нематериальных активов, то он указывает работникам бухгалтерии на необходимость внесения соответствующих исправлений и уточнений.

Существуют по крайней мере три варианта установления срока использования нематериальных активов:

1. Срок полезного использования нематериальных активов совпадает со сроком их действия, который предусмотрен соответствующим договором.

В этом случае величина амортизационных отчислений за год будет равна отношению первоначальной стоимости нематериальных активов к сроку полезного их использования, установленного соответствующим договором.

2. Предприятие самостоятельно устанавливает срок полезного использования нематериальных активов.

При этом необходимо иметь в виду, что срок полезного использования объекта нематериальных активов в этом случае должен быть не менее одного года, так как по отношению к нематериальным активам в нормативных документах применяется понятие «долговременный». В этом случае величина амортизационных отчислений за год будет равна отношению первоначальной стоимости нематериальных активов к сроку полезного их использования, установленного предприятием.

3. Если невозможно определить срок полезного использования нематериальных активов, то нормы амортизации устанавливаются в расчёте на десять лет (но не более срока деятельности предприятия).

Аудитору необходимо убедиться в том, что для каждого объекта нематериальных активов на предприятии установлены нормы амортизационных отчислений, срок полезного их использования, и амортизация начисляется ежемесячно.

Проводя проверку выбытия нематериальных активов, необходимо убедиться, что соблюдены следующие условия:

1) независимо от характера выбытия нематериальных активов все они получили отражение на счёте 48 «Реализация прочих активов»;

2) выявленный на счёте 48 «Реализация прочих активов» финансовый результат от выбытия нематериальных активов предприятия списан правильно.

3) полностью соблюдены требования действующего законодательства по налогообложению в части налога на добавленную стоимость, специального налога и налога на прибыль.

**6. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В МСФО**

Учет нематериальных активов по международным стандартам финансовой отчетности регламентируется МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» («Intangible Assets»). Действующая редакция МСФО 38 была принята в 2004 году и должна применяться при учете нематериальных активов для годовых периодов, начинающихся с 31 марта 2004 года или позднее.

МСФО 38 определяет порядок учета, методы оценки и требования к раскрытию информации по тем нематериальным объектам, которые не рассматриваются в других стандартах. Среди наиболее часто встречающихся на практике активов, к которым не применяются требования МСФО 38, можно выделить следующие:

* нематериальные активы, предназначенные для продажи в рамках обычной деятельности (например, патенты, приобретенные для последующей переуступки, программы для ЭВМ, разрабатываемые по заказу другой компании);
* объекты аренды;
* деловая репутация, возникающая при приобретении компании;
* права на разведку, разработку и добычу минералов, нефти, природного газа и аналогичных невосстанавливаемых природных ресурсов.

С точки зрения признания нематериальных активов основная сложность заключается в необходимости идентифицировать подобные активы и оценить их стоимость. Остановимся подробнее на принципах идентификации и признания нематериальных активов, изложенных в МСФО 38. Для того чтобы отразить нематериальный актив в финансовой отчетности компании, он должен соответствовать следующим критериям.

1. Идентифицируемость.

Нематериальный актив должен быть отделим от других активов компании и, что особенно важно, от деловой репутации. Под этим подразумевается, что его можно продать, обменять, сдать в аренду без потери экономических выгод, генерируемых другим имуществом. Требование идентифицируемости также считается выполненным, если нематериальные активы возникают из договорных или иных юридических прав вне зависимости от того, могут ли эти права быть отделены от других прав или от компании в целом. К примеру, лицензии на рыболовство, различные разрешения и преференции, предоставляемые государством, не могут быть переданы другому предприятию, за исключением случаев продажи бизнеса в целом, но поскольку соответствующие права вытекают из положений законодательства, требование идентифицируемости выполняется.

2. Контроль.

В большинстве случаев возможность контролировать актив предполагает существование юридических прав на использование нематериальных активов. В качестве примера можно привести технические знания компании, которые защищены патентами. Именно по критерию контроля можно отличить нематериальные активы от нематериальных ресурсов. К последним могут относиться квалификация персонала, лояльность покупателей, доля рынка и прочее, однако, как правило, компания не может продемонстрировать возможность получения экономических выгод от использования этих ресурсов, поскольку вряд ли сможет контролировать действие таких внешних факторов, как поведение персонала, реакция конкурентов и покупателей.

3. Будущие экономические выгоды.

Нематериальный актив может быть отражен в отчетности компании, если его использование позволит в будущем получить дополнительную прибыль, снизить расходы, увеличить объем продаж и т. д. Важно отметить, что возможность получения предприятием подобных экономических выгод определяется на основании профессионального суждения, подкрепленного соответствующим обоснованием.

При первоначальном признании нематериальные активы учитываются по фактической себестоимости. В ходе последующей оценки нематериальных активов предприятие может использовать основной или альтернативный методы оценки. При этом выбранный способ должен использоваться для всех объектов, относящихся к определенной группе нематериальных активов.

Состав расходов, которые могут быть отнесены на себестоимость нематериального актива при его первоначальной оценке, зависит от способа приобретения нематериальных активов.

1. Покупка нематериальных активов.

При покупке нематериальных активов в его себестоимость включаются покупная цена, импортные пошлины, невозмещаемые налоги, а также расходы, связанные с подготовкой актива к эксплуатации. К примеру, если предприятие классифицировало информационную систему как нематериальный актив, то затраты на ее внедрение и наладку будут также включены в себестоимость нематериальных активов.

Затраты на продвижение нового продукта или услуги на рынок, а также административные расходы не могут быть отнесены на себестоимость нематериальных активов. К примеру, если компания приобрела права на использование товарного знака, то затраты на его продвижение на новых рынках не будут формировать его стоимость.

2. Приобретение нематериальных активов при объединении компаний.

Нематериальные активы, приобретенные в результате объединения компаний, должны учитываться по справедливой стоимости на дату приобретения. Нематериальные активы, справедливая стоимость которых может быть достоверно определена, должны быть учтены отдельно от деловой репутации. При этом компания обязана определить справедливую стоимость получаемых нематериальных активов, даже если они не отражались в отчетности приобретаемой фирмы. Во многих случаях для нематериальных активов не существует рынка, поэтому для определения их справедливой стоимости часто используется метод дисконтированных денежных потоков.

3. Создание нематериальных активов.

Процесс создания нематериальных активов в соответствии с МСФО 38 делится на две стадии – исследования и разработки.

Под исследованиями понимаются плановые работы, направленные на получение новых научно-технических знаний, деятельность по выбору сферы применения полученных результатов, а также поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем, услуг и прочее.

Затраты, произведенные на стадии исследований, не капитализируются, а признаются в качестве расходов периода, в котором они были осуществлены, поскольку на этапе исследований компания не может продемонстрировать уверенность в получении будущих экономических выгод.

Разработки – применение результатов исследований при проектировании производства, новых или существенно улучшенных материалов, продукции и т. д. перед началом их коммерческого производства. Затраты, возникающие на этапе разработок, как правило, связаны с проектированием, конструированием и испытаниями опытных образцов продукции, а также экспериментальных установок, которые из-за масштабов не подходят для коммерческого использования. Перечисленные затраты могут быть включены в стоимость создаваемого нематериального актива с момента выполнения следующих условий:

* создание нематериальных активов технически осуществимо, компания планирует довести до конца этап разработки и обладает необходимыми для этого ресурсами;
* создаваемый актив может быть использован компанией или продан;
* существует обоснование того, как компания получит экономические выгоды от создаваемого актива;
* затраты на создание нематериальных активов в ходе этапа разработки могут быть достоверно оценены.

Все затраты, произведенные до выполнения вышеперечисленных условий и списанные на расходы периода, не могут быть восстановлены и учтены в стоимости нематериальных активов.

Если компания не может четко разделить процесс создания НМА на две стадии, то все затраты классифицируются как расходы периода.

Существуют следующие методы учета нематериальных активов:

1) основной: нематериальные активы учитываются по себестоимости за вычетом накопленных амортизации и убытков от обесценения;

2) альтернативный: нематериальные активы отражаются на балансе компании по справедливой стоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения. Использование этого метода позволяет увеличить стоимость самостоятельно созданного нематериального актива, в котором капитализирована лишь часть расходов, понесенных после завершения стадии исследований. Однако использование альтернативного метода не должно приводить к переоценке нематериальных активов, которые ранее не признавались в качестве активов, а также к первоначальному признанию нематериальных активов в стоимости, отличной от фактических затрат.

Следует иметь в виду, что в соответствии с МСФО 38 проведение переоценки возможно только в отношении нематериальных активов, для которых существует активный рынок. Иными словами, для проведения переоценки необходимо не просто определить справедливую стоимость нематериальных активов, но и сделать это на основании данных о стоимости объекта на активном рынке. Из-за того что для уникальных нематериальных активов, таких как патенты и товарные знаки, активный рынок практически отсутствует, многие виды таких активов просто не могут быть переоценены, несмотря на то что их рыночную стоимость может определить независимый оценщик.

При определении срока полезной службы нематериальных активов компания должна принимать во внимание возможность управления активом, динамику его жизненного цикла, технологическое устаревание, стабильность отрасли, действия конкурентов и др.

Срок службы нематериальных активов, которые возникли у компании на основании заключенных договоров или иных прав, не должен превышать срока действия этих прав. Если права являются возобновляемыми, то срок полезной службы может включать период пролонгации при условии, что она не потребует существенных дополнительных расходов. В противном случае средства, затраченные на продление срока действия прав или договоров, должны быть отнесены на стоимость нового нематериального актива.

В течение всего срока службы нематериальных активов начисляется амортизация. Стандарт не ограничивает выбор метода амортизации нематериальных активов, лишь перечисляет возможные: линейный метод, метод уменьшающегося остатка, метод списания пропорционально объему продукции. При этом необоснованным считается использование любого метода, при котором сумма накопленной амортизации будет меньше, чем при линейном методе.

Амортизационные отчисления признаются в качестве расходов, за исключением случаев, когда другие МСФО разрешают включить их в балансовую стоимость иных активов (например, амортизационные отчисления по патенту на производство промышленной продукции могут включаться в балансовую стоимость запасов). Амортизируемая сумма определяется как разница между первоначальной и ликвидационной стоимостями актива. В отличие от основных средств для НМА по умолчанию предполагается, что ликвидационная стоимость равна нулю. Она может быть отлична от нуля в тех случаях, когда есть договоренность о покупке нематериальных активов третьей стороной в конце срока службы или для данного актива существует активный рынок, позволяющий определить ликвидационную стоимость.

Нематериальные активы перестают отражаться в финансовой отчетности в случае выбытия (продажи, безвозмездной передачи и т. д.) либо когда от использования или выбытия актива не ожидается поступления экономических выгод. Доходы (убытки), возникающие при прекращении признания НМА, рассчитываются как разница между суммой поступлений от выбытия актива (доходы от выбытия за вычетом расходов, связанных с выбытием) и балансовой стоимостью соответствующего актива и признаются в отчете о прибылях и убытках компании.

В финансовой отчетности раскрывается информация по каждому классу нематериальных активов. При этом сведения о нематериальных активах, созданных предприятием, приводятся отдельно. Классы нематериальных активов – группы активов, аналогичных по назначению и применению в операциях организации (бренды, лицензии и франшизы, авторские, смежные права и патенты, рецепты и формулы, НМА в стадии разработки). В бухгалтерский баланс и отчеты о движении денежных средств и о прибылях и убытках, как правило, включаются обобщенные данные, подробная же информация раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности.

При основном методе учета нематериальных активов компания должна отразить в отчетности:

* срок полезной службы;
* методы амортизации;
* стоимость нематериальных активов до вычета накопленной амортизации (с учетом накопленных убытков от обесценения) и сумму накопленной амортизации на начало и конец периода;
* статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включается амортизация нематериальных активов;
* сверку балансовой стоимости на начало и конец периода, отражающую поступление нематериальных активов, любые изменения балансовой стоимости, списания и выбытия нематериальных активов; начисленную амортизацию; разницы от пересчета стоимости активов в валюту представления отчетности и другое;
* причины, по которым определение срока полезной службы по отдельным нематериальным активам считается невозможным;
* описание, балансовая стоимость и оставшийся период амортизации для всех существенных нематериальных активов;
* наличие и балансовая стоимость нематериальных активов, заложенных в качестве обеспечения обязательств;
* сумма затрат на исследования и разработки, включенная в состав расходов периода.

Если объекты нематериальных активов учитываются по переоцененной стоимости, то по классам активов должна раскрываться:

* фактическая дата проведения переоценки;
* балансовая стоимость переоцененных нематериальных активов;
* балансовая стоимость, которая была бы включена в финансовую отчетность, если бы нематериальные активы учитывались по основному методу.

Кроме того, при проведении переоценки должна раскрываться сумма прироста балансовой стоимости нематериальных активов на начало и конец периода, а также методы и существенные допущения, использованные при оценке справедливой стоимости нематериальных активов. Вне зависимости от используемого метода учета нематериальных активов МСФО 38 рекомендует раскрывать следующую дополнительную информацию:

* описание полностью амортизированных, но все еще используемых объектов нематериальных активов;
* краткое описание нематериальных активов, контролируемых компанией, но не признанных в качестве активов вследствие того, что они не удовлетворяют критериям признания или из-за того, что были приобретены либо созданы до вступления МСФО 38 в силу.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Подводя итоги работы, можно сделать следующие выводы.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах коммерческих организаций (кроме кредитных), находящихся у них на праве собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления, установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденным приказом Минфина России от 16.10.2000 г. №91н.

При принятии нематериальных активов к бухгалтерскому учету необходимо единовременное выполнение следующих условий:

отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;

возможность их идентификации (выделения, отделения) от другого имущества;

использование в производстве продукции, при выполнении или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

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

организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

способность этих активов приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование активов и исключительных прав у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

К нематериальным активам могут быть отнесены объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной собственности):

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

исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных; имущественное право автора и иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;

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

исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации). В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Нематериальные активы поступают в организацию в случаях:

приобретения за плату;

создания самой организацией;

внесения в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации;

получения по договору дарения (безвозмездно) или иных случаях безвозмездного получения;

получения по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;

иных поступлений.

Для накопления и обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов в разделе I «В необоротные активы» нового Плана счетов предусмотрен счет 04 «Нематериальные активы», а для амортизации указанных активов – счет 05 «Амортизация нематериальных активов». Амортизация в бухгалтерском учете может начисляться одним из следующих способов:

* линейным;
* списания стоимости пропорционально объему продукции;
* уменьшаемого остатка.

Основными видами выбытия нематериальных активов являются их реализация (продажа), списание вследствие непригодности, безвозмездная передача, передача нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций.

Выбытие нематериальных активов отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». В кредит этого счета списывают остаточную стоимость выбывающих активов, расходы, связанные с их выбытием, а также сумму выручки от реализации или другого дохода от выбытия нематериальных активов в корреспонденции со счетами учета денежных средств, расчетов (62,76) и др., по дебету счета 91 списывают сумму НДС по реализуемым активам. Финансовый результат от выбытия нематериальных активов списывается со счета 91 «Прочие доходы и расходы» на счет 99 «Прибыли и убытки».

При аудите нематериальных активов необходимо проверить:

* наличие документов, подтверждающих права организации на использование нематериальных активов;
* правильность и своевременность отражения нематериальных активов в бухгалтерском учете.

Учет нематериальных активов осуществляется также в международных стандартах финансовой отчетности. Для этого используется МСФО 38.

**ЛИТЕРАТУРА**

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96г. № 129-ФЗ (с изменениями от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г.).
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденный приказом МФ РФ от 31.10.2000 № 94н и Инструкцией по его применению (с изменениями от 07.05.2003).
3. Положение по бухгалтерскому учетe «Учет нематериальных активов» ПБУ (14/2000), утвержденное Приказом Минфина РФ от 16.10.2000г. № 91н (с изменениями от 07.06.2004).
4. Алексеева Е. Бухгалтерский учет нематериальных активов.// Финансы. 2001. №2.
5. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет. – М.: ИКЦ «Март», 2001.
6. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
7. Греков П.С., Соколов П.А. Бухгалтерский учет нематериальных активов. // Аудитор. 2002. №3.
8. Спутников К.Т. Новое в бухгалтерском учете нематериальных активов.// www.buh.ru.
9. Тютюнникова Е. Учет нематериальных активов в соответствии с МСФО.// Финансовый директор. 2005. № 12.