**Введение.**

С развитием рыночных отношений, быстротой и масштабностью технологических изменений невозможно обеспечить конкурентоспособность лишь за счет использования материальных и финансовых факторов, которые становятся общедоступными для большинства организаций. В этих условиях особый интерес у участников экономических отношений вызывают вопросы, связанные с использованием в деятельности организаций факторов нематериального характера как инструментов повышения их доходности и конкурентоспособности. Наличие в составе внеоборотных средств нематериальных активов увеличивает рыночную стоимость организации, повышает ее инвестиционную привлекательность, защищает от недобросовестной конкуренции, способствует оптимизации издержек производства и коммерческой деятельности, обеспечивает конкурентные преимущества на внутренних и внешних рынках и т.д.

Необходимо отметить, что до недавнего времени в нашей стране отсутствовало само понятие нематериальных активов. С развитием рыночных отношений это понятие не только вошло в теорию российского бухгалтерского учета, но и стало применяться на практике. Учет, анализ и аудит нематериальных активов вызывает множество вопросов, что свидетельствует о востребованности и практической значимости предлагаемой темы исследования. Специфика нематериальных объектов состоит в том, что они не имеют вещественно-натуральной формы и это обстоятельство, в первую очередь, определяет трудности их учета, анализа и аудита. Правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах организаций устанавливает Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007).

Актуальность выбранной темы, по моему мнению, не вызывает сомнения, так как особенности учета нематериальных активов являются одной из наименее освещенных проблем российского бухгалтерского учета. Предметом исследования данной работы являются нематериальные активы, их классификация, оценка, методы начисления амортизации, документальное оформление, нормативное регулирование учета нематериальных активов.

# Нормативное регулирование учета.

**1.1 Нормативное регулирование учета**

Основными документами, определяющими порядок учета нематериальных активов, являются:

* Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 23 декабря 2007г. № 153н, вступающее в силу начиная с бухгалтерской отчетности за 2008 г.

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива по ПБУ 14/2007 необходимо выполнение следующих условий:

* + Отсутствие у объекта материально-вещественной формы;
  + Первоначальная стоимость объекта может быть достоверно определена;
* Организация осуществляет контроль над объектом, в том числе имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права этой организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и т.п.);
* Объект способен приносить фирме экономические выгоды (доход) в будущем, в частности, он предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности);
* Возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
* Организация не предполагает последующую перепродажу (в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев) объекта;
* Объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

При выполнении вышеперечисленных условий, к нематериальным активам организация можно отнести права на следующие результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность):

* + произведения науки, литературы и искусства;
  + программы для электронных вычислительных машин;
  + изобретения;
  + полезные модели;
  + селекционные достижения;
  + секреты производства (ноу-хау);
  + товарные знаки и знаки обслуживания и др. активы.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация организации, возникшая в связи с приобретением другой организации как имущественного комплекса в целом.

В состав нематериальных активов не включаются:

* организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации);
* интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду. (1)
  + Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской федерации, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 г. №34н, с изменениями и дополнениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30 декабря 1999г. № 107н, от 24 марта 2000г. № 31н, от 18 сентября 2006 г. № 116н, от 26 марта 2007 г. № 26н; (2)
  + Приказ Минфина Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организации» с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18 сентября 2006 г. № 115н; (3)
  + Гражданский кодекс Российской Федерации, гл.4 от 21 января 2008, года с последующими изменениями и дополнениями;

С 1 января 2008 г. Вступила в силу часть 4 Гражданского кодекса

РФ, кардинально изменившая правовое регулирование в области

результатов интеллектуальной деятельности, что повлекло внесение

изменений и в существующий порядок учета нематериальных

активов.(4)

* + Налоговый кодекс Российской федерации, ст.257 п.3., с последующими изменениями и дополнениями;

Налоговое законодательство дает определение понятию

нематериального актива в п. З статьи 257 Налогового кодекса РФ:

нематериальными активами признаются приобретенные и (или)

созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной

деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности

(исключительные права на них), используемые в производстве

продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для

управленческих нужд организации в течение длительного времени

(продолжительностью свыше 12 месяцев).(5)

# Теоретические основы учета нематериальных активов.

**2.1 ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.**

Для учета всех видов нематериальных активов, поступивших для использования в организацию, применяется карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

Карточка учета нематериальных активов ведется в бухгалтерии на каждый объект.

Форма заполняется в одном экземпляре на основании документа на оприходование, приемку-передачу (перемещение) нематериальных активов и другой документации и ведется в бухгалтерии.(6)

Каждому документу присваивается порядковый номер, который указывается в строке «Карточка № \_\_».

В строке «Организация» указывается полное наименование организации.

Далее в этой же строке в соответствующей графе указывается код организации по ОКПО, который присваивается организации отделом статистики сразу после ее регистрации.

В строке «Структурное подразделение» указывается полное наименование структурного подразделения, где используется объект. Если объект нематериальных активов используется для деятельности организации в целом (например, товарный знак или организационные расходы), то данная строка не заполняется.

В графе «Дата составления» указывается дата заполнения карточки.

В графе «Код вида операции» проставляется код хозяйственной операции по приобретению нематериальных активов или их передаче. Отметим, что код проставляется в том случае, если организация применяет систему кодирования.

В графу «Документ на оприходование» заносятся соответственно дата и номер документа, которым была оформлена операция оприходования объекта нематериальных активов.

Следующие три строки формы выделены для занесения информации о полном наименовании и назначении объекта нематериальных активов.

В графу 1 «Структурное подразделение» записывают наименование или кодовые номера (если в организации применяется система кодирования) структурного подразделения организации, в которое передается нематериальный актив.

В графе 2 «Вид деятельности» указывается вид деятельности, для осуществления которой используется нематериальный актив.

В графе 3 «Счет, субсчет» указывают счет, по дебету которого оприходован объект нематериальных активов

В графе 4 «Код аналитического учета» ставится код аналитического учета, если в организации используется соответствующая система кодирования При отсутствии кода в графе ставится прочерк.

В графе 5 «Первоначальная (балансовая) стоимость» указывают первоначальную стоимость, которая складывается из суммы фактических затрат на приобретение, изготовление и затрат по доведению нематериальных активов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, без учета НДС

В графе 6 «Срок полезного использования» указывается срок, в течение которого будут амортизироваться нематериальные активы Он может быть определен экспертным путем или на основании документов, подтверждающих передачу нематериального актива.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности организации).

В графе 7 «Сумма начисленной амортизации» указывается сумма амортизации, которая исчисляется ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из первоначальной стоимости и срока полезного использования.

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

В графу 8 «Норма амортизации, % или сметная ставка» заносится норма амортизации, которая рассчитывается исходя из установленного срока полезного использования.

Графа 9 «Код счета и объекта аналитического учета (для отнесения амортизации нематериальных активов)» должна содержать счет учета затрат, на который будут списываться суммы фактически начисленной амортизации.

Если по нематериальным активам начисление амортизации не предусмотрено (например, по объектам, полученным по договору дарения), то в графах 7 — 9 ставят прочерки.

В графе 10 «Дата постановки на учет» указывается дата оприходования на баланс организации нематериального актива (то есть дата составления акта приемки-передачи)

Графа 11 «Способ приобретения» дает информацию о том, каким образом организация получила нематериальные активы.

Нематериальные активы могут быть получены организацией различными путями, например:

* внесены учредителями (собственниками) организации в счет их вкладов в уставный капитал организации;
* получены безвозмездно;
* приобретены организацией в процессе ее деятельности по договору кули-продажи или в обмен на другое имущество;
* изготовление собственными силами и т.д.

Таким образом, в графе 11 в зависимости от способа получения нематериальных активов можно написать соответственно:

вклад в уставный капитал,

безвозмездное получение,

приобретение за плату,

приобретение в обмен на другое имущество,

изготовление.

В графу 12 «Документ о регистрации (наименование, номер, дата)» заносятся данные о документе, регистрирующем право организации на использование нематериального актива.

В следующие пять граф таблицы с 13-й по 17-ю заносится информация о выбытии или перемещении объекта нематериальных активов.

В графу 13 «Номер» проставляется номер документа, согласно которому произошло перемещение (выбытие).

Графа 14 «Дата» должна содержать дату документа, указанного в графе 13 данной таблицы.

Графы 15 и 16 отражают причину выбытия (перемещения) нематериальных активов.

В графе 15 «Наименование» указывают наименование причин выбытия или перемещения (например, причиной выбытия может быть моральный износ).

В графе 16 «Код причины» проставляется соответствующий код. Эта графа заполняется в том случае, если в организации применяется кодирование причин выбытия основных средств. В противном случае в этой графе ставится прочерк.

В графу 17 «Сумма выручки от реализации, руб. коп.», записывается сумма, полученная организацией от реализации данного объекта нематериальных активов.

Под рассмотренной частью таблицы предусмотрен реквизит «Сумма износа, руб. коп.», где указывается сумма амортизации, которая исчисляется ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из первоначальной стоимости и срока полезного использования нематериального актива.

На оборотной стороне карточки дается краткая характеристика объекта нематериальных активов.

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

После заполнения карточки учета нематериальных активов в строке «Карточку заполнил» бухгалтер, заполнивший карточку, указывает свою должность, ставит подпись, пишет фамилию и инициалы (расшифровку подписи), а также дату заполнения число, месяц (прописью) и год.

**2.2. ОСНОВНЫЕ БУХГАЛТЕРСКИЕ ЗАПИСИ ПО УЧЕТУ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.**

Синтетический учет нематериальных активов осуществляют на счетах **04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам», и счете 91 «Прочие доходы и расходы».**

**Счет 04** активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности. Учет нематериальных активов на **счете 04** осуществляют в первоначальной оценке. Нематериальные активы, срок службы которых составляет менее года, **на счете 04 «Нематериальные активы»** не отражаются. При приобретении таких нематериальных активов их стоимость разрешается сразу отражать на счетах по учету затрат **26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов». (7)**

**Учет поступления нематериальных активов**

При взносе нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал задолженность учредителей по формированию уставного капитала уменьшается, что отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 08 «Вложения во внеоборотные активы»**

**К 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»**

При безвозмездном поступлении нематериальных активов по рыночной стоимости составляются следующие бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета

**Д 08 «Вложения во внеоборотные активы»**

**К 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления»**

По безвозмездно полученным нематериальным активам – по мере начисления амортизации суммы, учтенные на счете **98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления»,** списываются бухгалтерскими записями:

**Д 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления»**

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы».**

Аналитический учет по субсчету 98-2 «Безвозмездное поступление» ведется по каждому безвозмездному поступлению объектов нематериальных активов.

Постановка созданных, купленных, полученных безвозмездно (или по договору дарения), в качестве вклада в уставный капитал предприятия нематериальных активов на учет отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 04 «Нематериальные активы»**

**К 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов».**

При постановке нематериальных активов на учет НДС полностью предъявляется бюджету к возмещению:

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 68 «Налог на добавленную стоимость»**

**К 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-2 «Налог на добавленную стоимость при приобретении нематериальных активов»** - на сумму НДС.

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

Платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде периодических платежей, включая авторские вознаграждения, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются предприятием-пользователем в расходы отчетного периода. Делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

Платежи (вознаграждение) за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде фиксированного разового платежа, включая авторское вознаграждение, отражаются в бухгалтерском учете предприятием – пользователем как расходы будущих периодов. Делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 97 «Расходы будущих периодов»**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

Расходы будущих периодов подлежат списанию в течение срока действия договора. Делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»**

**К 97 «Расходы будущих периодов» (8)**

**Учет амортизации нематериальных активов**

Нематериальные активы погашают свою стоимость по частям, по мере износа, путем начисления по ним амортизации в течение срока полезного использования. Амортизация нематериальных активов как приобретенных предприятием, так и внесенных в качестве вклада в уставный капитал, относится на затраты, если нематериальные активы используются в рамках уставной деятельности предприятия. На сумму начисленной амортизации делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 20 «Основное производство»**

**Д 23 «Вспомогательное производство»**

**Д 25 «Общепроизводственные расходы»**

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»**

**Д 44 «Расходы на продажу»**

**К 05 «Амортизация нематериальных активов».**

Если нематериальные активы используются не в рамках уставной деятельности предприятия, то на сумму начисленной амортизации делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»**

**К 05 «Амортизация нематериальных активов».**

Нематериальные активы погашают свою стоимость по частям, по мере износа, путем начисления по ним амортизации в течение срока полезного использования.

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив, срок его полезного использования подлежит уточнению, а возникшие при этом корректировки необходимо отразить в бухгалтерском учете и отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Если срок полезного использования объекта нематериальных активов определить невозможно, амортизация по такому нематериальному активу не начисляется. В этом случае организация должна ежегодно рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива.

Амортизация нематериальных активов производится одним из следующих способов начисления амортизационных отчислений:

* линейный способ;
* способ уменьшаемого остатка;
* способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Выбор способа определения амортизации нематериального актива производиться организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.

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

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

|  |  |
| --- | --- |
| **Метод начисления амортизации** | **Формула** |
| Линейный | А=ПС/Т,  где А - месячная сумма амортизационных отчислений;  ПС - первоначальная стоимость объекта;  Т - срок полезного использования  объекта нематериальных активов  (в месяцах). |
| Уменьшаемого остатка | А=(ОС/Т) К,  где А - месячная сумма амортизационных отчислений;  ОС – остаточная стоимость объекта нематериальных активов на начало текущего года (первоначальная стоимость (или текущая рыночная стоимость в случае переоценки) минус сумма начисленных амортизационных отчислений) на начало месяца;  Т – оставшийся срок полезного использования  объекта нематериальных активов  (в месяцах);  К – установленный организацией коэффициент (не выше 3). |
| Пропорционально объему продукции | А = (ПС О )/ О ,  где А - месячная сумма амортизационных отчислений за месяц ;  ПС – первоначальная стоимость объекта нематериальных активов;  О - предполагаемый объем выпуска продукции за весь срок полезного использования нематериального актива;  О - фактический объем выпуска продукции за месяц |

(12)

Начисление амортизации по вновь поступившим нематериальным активам

начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и исчисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) предприятием исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

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

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности предприятия в отчетном периоде.(9)

**Учет реализации нематериальных активов**

Для учета доходов и расходов от выбытия и реализации нематериальных активов используется счет **91 «Прочие доходы и расходы».**

При реализации объекта нематериальных активов делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

* на сумму накопленных амортизационных отчислений:

**Д 05 «Амортизация нематериальных активов»**

**К 04 «Нематериальные активы»;**

* на величину остаточной стоимости:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»**

**К** **04 «Нематериальные активы»;**

* на сумму счета, предъявленного покупателю:

**Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»;**

* на сумму НДС, причитающегося бюджету:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»**

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС»**

* прибыль от продажи объекта нематериальных активов:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих**

**доходов и расходов»**

**К 99 «Прибыли и убытки»;**

* убытки от продажи нематериальных активов:

**Д 99 «Прибыли и убытки»**

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих**

**доходов и расходов» (10)**

**Инвентаризация нематериальных активов**

Излишки нематериальных активов, выявленные при инвентаризации, приходуются. Делаются бухгалтерские записи на счетах:

**Д 04 «Нематериальные активы»**

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»;**

Недостача нематериальных активов отражается следующим образом:

* на сумму накопленных амортизационных отчислений:

**Д 05 «Амортизация нематериальных активов»**

**К 04 «Нематериальные активы»;**

* на величину остаточной стоимости:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»**

**К** **04 «Нематериальные активы»; (11)**

**Заключение.**

Нематериальные активы представляют собой совокупность объектов долгосрочного пользования (свыше 1 года), не имеющих материально-вещественной формы, но необходимых предприятиям и организациям для эффективного осуществления хозяйственной деятельности. Они обладают стоимостью и способностью приносить организации экономические выгоды, т. е. доход.

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

Следует отметить, что нематериальные активы как объекты учета еще недостаточно изучены и не регламентированы должным образом. В качестве примера можно привести лицензии, на право осуществления какой – либо деятельности. Дело в том, что если срок меньше 1 года, то она не относится к нематериальным активам, и в нормативных документах отсутствует информация о списании стоимости такой лицензии. Отсюда возможны разногласия (особенно с налоговыми органами) по порядку учета подобных объектов. Организации должны в этом случае искать варианты решения этих проблем (в том числе с помощью специалистов - экспертов).