# 

# Содержание

Введение……………………………...……………………………………………………3

1 Понятие нематериальных активов…………………………... …..…...……………….5

1.1 Сущность и классификация нематериальных активов…………..…………………5

1.2 Оценка нематериальных активов…..………………………….…………..…………7

2 Учет нематериальных активов………………………………………….…...……..…..9

2.1 Учет поступления нематериальных активов………………………………………..9

2.2 Учет износа нематериальных активов…………...…………………………..……..11

2.3 Учет выбытия нематериальных активов……………………..……….……………12

3 Налогообложение нематериальных активов…………………………………………15

Заключение…………………………………………….…………………………………21

Глоссарий....………………………………………………...…………………………... 23

Список использованных источников…………………………………...………………25

Приложение А………………………………………………..…………………………..27

# Введение

С развитием рыночных отношений в составе имущества предприятий появился новый вид средств, отличительной особенностью которых является отсутствие вещественно-натуральной формы – нематериальные активы. В современных условиях формирование полной информации о хозяйственных процессах практически невозможно без информации о нематериальных активах.

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

Если иметь в виду западный опыт, то, несмотря на тот факт, что нематериальные внеоборотные активы общепризнанны в большинстве стран рыночной экономики, подходы к их идентификации, способам поступления на баланс, оценке, амортизации продолжают оставаться объектами горячих дискуссий. Достаточно сказать, что именно по этой причине среди функционирующих в настоящее время более тридцати Международных стандартов по бухгалтерскому учету отсутствует стандарт, специально посвященный нематериальным активам.

В своей работе я постараюсь разобрать правовые аспекты создания, приобретения нематериальных активов, их учет, а также налогообложение.

Для этого я использовала помимо основных учебников и учебных пособий, периодические издания (журналы с приложениями, газеты), посвященные проблемам и практике бухгалтерского учета в РФ.

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

Чтобы вести бухгалтерский учет в организации в соответствии с законодательными и нормативными актами, необходимо рассмотрение вопросов учета нематериальных активов. Это и естьосновная цель исследования.

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

1. Дать определение понятию нематериальных активов;
2. Рассмотреть классификацию и структуру нематериальных активов, а также их оценку;
3. Изучить особенности организации аналитического и синтетического учета объектов нематериальных активов;
4. Проанализировать вопросы приобретения, износа, выбытия и инвентаризации нематериальных активов.
5. Рассмотреть такой вопрос, как отражение нематериальных активов в отчетности.

Эта тема заинтересовала меня потому, что особенности учета нематериальных активов являются одной из наименее освещенных проблем российского бухгалтерского учета, и, соответственно, наиболее любопытной.

Поэтому цель моей работы – раскрыть основные особенности бухгалтерского учета нематериальных активов в России и обозначить проблемы, с этим связанные.

# Основная часть

# *1 Понятие нематериальных активов*

# Сущность и классификация нематериальных активов

«Нематериальные активы (НМА) **–** являются составной частью необоротных активов. Под нематериальными активами понимают учетные объекты, используемые в организации свыше одного года, не обладающие физическими свойствами, но обеспечивающие возможность получать хозяйственному органу доход постоянно или в течение длительного срока эксплуатации».[[1]](#footnote-1)

Нематериальные активы - это активы, используемые в хозяйственной деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев, и приносящие доход. К таковым относятся права, возникающие из: авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных, патентов на изобретения, промышленных образцов, селекционных достижений, свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания.

«В соответствии с п. 3 ПБУ 14/2000 к нематериальным активам относится имущество, при единовременном выполнении следующих условий:

1. Не имеет материально-вещественной (физической) структуры;
2. Может быть идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
3. Предназначено для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
4. Предназначено для использования в течение длительного периода времени, (свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);
5. Организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
6. Способно приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
7. Существует наличие надлежаще оформленного документов, подтверждающих 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.)».[[2]](#footnote-2)

При классификации можно выделить следующие группы нематериальных активов: объекты интеллектуальной собственности, отложенные расходы, деловая репутация организации (фирмы).

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

К объектам интеллектуальной собственностиотносят исчерпывающий перечень: исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель, исключительное авторское право на программы ЭВМ, базы данных, исключительное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем, исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров, исключительные права патентообладателя на селекционные достижения. «Под патентами понимают документы, охраняющие изобретения. Они выдаются компетентными органами, удостоверяющими признание государством новизны технологических решений и потенциальной пригодности изобретений».[[3]](#footnote-3)

К отложенным расходам относят организационные расходы, возникшие в период создания. В их состав ходят затраты по оплате услуг консультантов, рекламы, по подготовке документации, регистрационных сборов и других расходов организации в период ее создания до момента регистрации, а также связанные с образованием юридического лица и признанные в соответствии с учредительными документами вкладов участников (учредителей) в уставный капитал.

«Деловая репутация организации (фирмы) («гудвил») – это разница между покупной ценой организации и сбалансированной стоимостью ее имущества». [[4]](#footnote-4) Покупатель указанную разницу будет учитывать в составе нематериальных активов. Причем на величину данной разницы оказывают влияние разные факторы: территориальное положение продаваемого предприятия, конкурентоспособность выпускаемой продукции, эффективность работы и др.

Приобретенная деловая репутация организации в бухгалтерском учете амортизируется в течение 20 лет. Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации организации отражаются в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости.

Отрицательная деловая репутация организации равномерно относится на финансовые результаты организации как операционный доход.

**1.2 Оценка нематериальных активов**

Оценка нематериальных активовпо бухгалтерскому учету происходит по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма всех фактических расходов на приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

«Предусмотрены следующие методы оценкиимущества нематериальных активов**:**

1. Приобретение за плату – в сумме фактических расходов на покупку.
2. Полученного безвозмездно – в оценке по рыночной стоимости на покупку.
3. Произведенного в самой организации - в сумме фактических затрат на изготовление.
4. Принятого к учету в качестве вклада в уставной капитал – по стоимости, согласованной учредителями, если иное не предусмотрено действующим законодательством.
5. Полученного в порядке бартерных сделок – в сумме стоимости обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском учете».[[5]](#footnote-5)

Рассмотренные мною варианты оценки нематериальных активов при принятии их к учету дают основание считать определяющим из них первоначальную стоимость. При этом, последняя исчисляется без учета налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Положения гл.25 НК РФ практически полностью повторяют требования к формированию стоимости НМА в бухгалтерском учете, однако при одинаковом составе расходов их величина может не совпадать в связи с различиями в методике исчисления в бухгалтерском и налоговом учете «см. Приложение А».

***2 Учет нематериальных активов***

**2.1 Учет поступления нематериальных активов**

Нематериальные активы зачисляются в состав нематериальных активов на основании акта приемки по мере создания или поступления их на предприятие или окончания работ по доведению их до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях.

При наличии охранного документа, выданного уполномоченным государственным органом и подтверждающего права на нематериальные активы, в качестве учетной единицы может быть указан охранный документ как эквивалент прав, вытекающих из этого охранного документа.

В случае приобретения нематериальных активов на основании лицензионных, авторских или иных предусмотренных законодательством договоров, в качестве учетных единиц принимаются соответствующие лицензии и договоры.

Существует несколько основных видов поступления нематериальных активов.

1. Приобретение нематериальных активов за плату .

Расходы по приобретению нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету сч.08 «Капитальные вложения» с кредита расчетных, материальных и других счетов на сумму затрат на приобретение нематериальных активов. После принятия на учет нематериальных активов их отражают по дебету сч.04 с кредита сч.08 на сумму первоначальной стоимости нематериальных активов.

2. Поступление нематериальных активов в порядке бартера первоначально отражают по дебету сч.08 с кредита сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с последующим оприходованием по дебету сч.04 с кредита сч.08.

3. На этапе образования предприятие может получить нематериальные активы от учредителя (участника) в качестве вклада в уставный капитал. Размер этого вклада указывают в учредительном договоре. В пределах данной суммы учредитель (участник) может внести свой вклад нематериальными активами . При передаче нематериальных активов приводят их перечень, указывают их первоначальную стоимость, износ и цену соглашения, по которым их относят в счет уставного капитала. В этом случае нематериальные активы оприходуются по дебету сч.04 с кредита сч.75 «Расчеты с учредителями», субсч.1 "Расчеты по вкладам в уставный капитал".

4. Возможно поступление нематериальных активов от юридических или физических безвозмездно в экспертной оценке. Здесь нематериальные активы относят на увеличение добавочного капитала (дебет сч.04, кредит сч.87 "Добавочный капитал", субсч.3 "Безвозмездно полученные ценности")

5. Поступление нематериальных активов для осуществления совместной деятельности.

В соответствии с изменениями и дополнениями № 6 от 31.05.95 г. к Инструкции ГНС о НДС от 1.05.95.г. учет НДС по приобретенным нематериальным активам осуществляется на сч.19 «НДС по приобретенным материальным ценностям», субсч.2 «НДС по приобретенным нематериальным активам» и 68 «Расчеты с бюджетом», субсч. «Расчеты по НДС». По приобретенным нематериальным активам сумму НДС отражают по дебету сч.19-2 и кредиту сч. 60,76 и др. Ежемесячно после оплаты и принятия на учет нематериальных активов сумма НДС списывается в течение 6 месяцев равными долями с кредита сч.19 в дебет сч.68.

При приобретении нематериальных активов для непроизводственных нужд сумму уплаченного налога на расчеты с бюджетом не относят и покрывают за счет соответствующих источников финансирования (списывают с кредита сч.19 в дебет счетов 29 «Непромышленные производства и хозяйства», 88 «Нераспределенная прибыль (Непокрытый убыток)», 96 «Целевые финансирования и поступления»).

Если же нематериальные активы, приобретенные для производства продукции, освобожденной от НДС, то уплаченный при этом НДС включается в первоначальную стоимость нематериальных активов.

В соответствии с Указом Президента РФ «О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы РФ» от 21.07.95г. № 746 в 1996г. суммы НДС, уплаченные при приобретении нематериальных активов, вычитаются из сумм НДС, подлежащих взносу в федеральный бюджет, в момент принятия на учет приобретенных нематериальных активов (9, с 117).

**2.2 Учет износа нематериальных активов**

Нематериальные активы используются длительное время и в течение этого времени их стоимость ежемесячно переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги. Экономический механизм постепенного переноса стоимости нематериальных активов на готовый продукт и накопление денежного фонда для замены нематериальных активов называется амортизацией.

Величина амортизационных отчислений исчисляется по нормам, которые предприятие устанавливает самостоятельно исходя из первоначальной стоимости и срока полезного использования. Если такой срок установить невозможно, то нормы амортизации рассчитывают исходя из 10-летнего срока службы нематериальных активов, но не более срока деятельности предприятия. А по окончании срока полезного использования нематериальных активов износ по ним не начисляют. Так, например, при праве пользования на 5 лет сумма начисленного износа составляет ежемесячно 1/60 часть первоначальной стоимости , на 10 лет – 1/120 часть.

Сумму амортизации за отчетный месяц определяют следующим образом: к сумме амортизации прибавляют сумму амортизации со стоимости поступивших нематериальных активов за прошлый месяц и вычитают сумму амортизации со стоимости нематериальных активов, выбывших в прошлом месяце.

Начисление по амортизации целесообразно начинать с 1-го числа месяца., следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию, и прекращать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия.

Для обобщения информации о накопленных амортизационных отчислениях по объектам нематериальных активов, по которым проводится погашение стоимости предназначен пассивный, регулирующий счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

Ежемесячно суммы износа, начисленного по нематериальным активам согласно установленным нормам, предприятие включает в издержки производства - дебет счетов 20,23,25,26,31,43, кредит сч.05.

Стоимость некоторых видов нематериальных активов погашают без начисления амортизации. В соответствии с письмом Минфина РФ «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятия» от 23.12.92г. № 117 разницу между покупной и оценочной стоимость имущества организации списывают ежемесячно в течение 10 лет (но не более срока деятельности организации) непосредственно со сч.04 в дебет счетов учета затрат. При данном варианте погашения стоимости нематериальных активов сальдо по сч.04 отражает остаточную, а не первоначальную стоимость объекта. Данный способ погашения стоимости нематериальных активов используют применительно к неотчуждаемым их видам (организационные расходы, цены фирмы).

**2.3 Учет выбытия нематериальных активов**

Основными видами выбытия нематериальных активов с предприятия являются:

- их реализация (продажа);

- безвозмездная передача;

- списание вследствие непригодности;

- передача в счет вклада в уставные капиталы других организаций;

- списание после окончания срока полезного использования.

Независимо от причины любое выбытие нематериальных активов получает отражение на активно-пассивном счете 48 «Реализация прочих активов». В дебет сч.48 списывают первоначальную стоимость выбывающих нематериальных активов, расходы, связанные с их выбытием, сумму НДС по реализуемым активам; по кредиту сч.48 списывают износ по выбывающим активам, сумму выручки от реализации или другого дохода от выбытия нематериальных активов.

Сопоставление оборотов по сч.48 позволяет выявить либо доходы (превышение кредитового оборота над дебетовым), либо потери (превышение дебетового оборота над кредитовым).

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов списывают со сч.48 на сч.80 «Прибыли и убытки». При этом:

- если сумма выручки от реализации нематериальных активов превышает остаточную их стоимость и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет сч.48 и кредит сч.80.

- если остаточная стоимость выбывших нематериальных активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с кредита сч.48 в дебет сч.80.

Финансовый результат от безвозмездной передачи нематериальных активов производственного назначения списывают в дебет сч.87 «Добавочный капитал,», а непроизводственного назначения – в дебет сч.88 «Нераспределенная прибыль (Непокрытый убыток)» , субсчет «Фонд социальной сферы».

При передаче нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций договорная стоимость может превышать балансовую стоимость активов. В этом случае сумму превышения отражают по кредиту сч.83 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со сч.48. По мере начисления доходов по вкладу сумму превышения равными частями в срок, установленный учредительными документами, списывают с дебета сч.83 в кредит сч.80.

Обороты по продаже (реализации) и безвозмездной передаче нематериальных активов облагаются НДС.

Для определения суммы НДС по реализуемым нематериальным активам нужно выяснить факты приобретения активов с НДС или без НДС и сроки приобретения.

При безвозмездной передаче нематериальных активов плательщиком НДС является передающая сторона (принимающая сторона уплачивает налог на прибыль). Облагаемый оборот определяется исходя из средней цены реализации (без учета НДС), но не ниже остаточной стоимости нематериальных активов.

В случае выбытия нематериальных активов ранее установленного срока может возникнуть необходимость списания со сч.19, субсч.3 «НДС по приобретенным нематериальным активам», части несписанного налога.

По новому плану счетов порядок списания амортизируемого имущества (основных фондов и нематериальных активов) несколько изменился. Теперь при выбытии имущества накопленная амортизация списывается не на счета учета реализации, а в кредит счетов учета имущества. Таким образом, остаточная стоимость выбывающих объектов формируется на счетах их учета посредством уменьшения первоначальной стоимости на сумму накопленной амортизации. То есть при списании объекта нематериальных активов на сумму накоплений по нему на счете 05 амортизации оформляется проводка:

Дебет 05 Кредит 04.

Дебет 91, субсчет 2 ''Прочие расходы'' Кредит 04- на сумму остаточной стоимости объекта нематериальных активов.

Дебет 76 Кредит 91, субсчет 1 ''прочие доходы''- на сумму поступлений от продажи объектов.

Записи по субсчетам 1 ''Прочие доходы'' и ''Прочие расходы'' счета 91 производятся накопительно в течение отчетного года (8, с 35).

***3 Налогообложение нематериальных активов***

При рассмотрении вопросов налогообложения в хозяйственных операциях с нематериальными активами следует учитывать, что действующие нормативные документы не во всех случаях содержат отдельные положения, касающиеся этой категории долгосрочных активов, поэтому часто приходится руководствоваться общими правилами, касающимися как нематериальных активов, так и других видов имущества предприятий.

В операциях с нематериальными активами возникают в основном следующие налоги: налог на добавленную стоимость (НДС); налог на прибыль.

Особенности исчисления налога на добавленную стоимость в тех или иных конкретных ситуациях определяются целым рядом обстоятельств, и, прежде всего:

условиями поступления и выбытия нематериальных активов; назначением конкретных объектов нематериальных активов, предназначенных:

- для использования в производстве продукции (работ, услуг), облагаемых при реализации налогом на добавленную стоимость;

- для использования в производстве продукции (работ, услуг), не облагаемых при реализации налогом на добавленную стоимость.

В качестве наиболее типичных вариантов поступления объектов нематериальных активов следует назвать: приобретение (покупку) нематериальных активов; создание объектов нематериальных активов, как собственными силами, так и путем привлечения сторонних исполнителей (подрядчиков) на договорной основе; приобретение объектов нематериальных активов на условиях обмена; безвозмездное получение объектов нематериальных активов.

С момента возникновения налога на добавленную стоимость порядок учета и отражения в расчетах с бюджетом сумм НДС по приобретенным (купленным) нематериальным активам последовательно изменялся во времени.

Следует специально подчеркнуть, что, как и по другим видам приобретаемых предприятием ресурсов, по нематериальным активам речь может идти о возмещении только уплаченных поставщику сумм налога на добавленную стоимость (при соблюдении всех остальных требований Инструкции № 39). Соответственно, в бухгалтерском учете налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам отражается по дебету счета 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”, субсчет “Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам”. Суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие возмещению (зачету), списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68, субсчет “Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость”. Соответственно налогоплательщик при этом на основании данных оперативного учета должен вести раздельный учет сумм налога как по оплаченным, и по неоплаченным нематериальным активам, так (п. 50 Инструкции № 39).

В связи с приобретением нематериальных активов целесообразно рассмотреть ряд особых случаев. Прежде всего, это ситуация, когда приобретаются нематериальные активы, используемые для производства продукции (работ, услуг), не облагаемых при реализации налогом на добавленную стоимость. При этом сами нематериальные активы приобретаются с налогом на добавленную стоимость.

В этой ситуации в настоящее время следует руководствоваться требованиями Положения о бухгалтерском учете, а также п. 57 Инструкции № 39.

Следует иметь в виду, что на практике нередко встречается ситуация, когда нематериальные активы приобретаются предприятием, имеющим как облагаемые, так и не облагаемые налогом на добавленную стоимость обороты по реализации (например, приобретенная предприятием технология используется как в производстве медикаментов, освобожденных от налога в соответствии с подп. “у” п. 12 Инструкции № 39, так и в производстве химической продукции, облагаемой налогом в общеустановленном порядке).

Инструкцией № 39 (п. 47) предусмотрен еще один случай, когда по приобретенным с налогом на добавленную стоимость нематериальным активам не производится возмещение (зачет) налога, это приобретение нематериальных активов за счет бюджетных ассигнований. Суммы налога, уплаченные поставщикам по также нематериальным активам, относятся на увеличение их балансовой стоимости.

На практике нередки случаи, когда предприятие-заказчик становится обладателем нематериального актива в результате выполнения предприятием-подрядчиком договора, например, на разработку технологии, способа производства продукта и т. д., то есть речь идет уже не о покупке готового продукта - нематериального актива, а о получении его в результате создания (изготовления) подрядчиком. Если этот процесс, согласно условиям договора, разбит на этапы, то приемка результатов может производиться и по частичной готовности. При этом в учете у заказчика будут отражаться фактические затраты на создание будущего нематериального актива как осуществляемые капитальные вложения. Соответственно, суммы налога на добавленную стоимость по принятым этапам будут отражаться по дебету счета 19 как налог на добавленную стоимость по капитальным вложениям.

До тех пор пока не произойдет оприходование нематериальных активов, оснований для зачета указанных сумм НДС по принятым этапам (не имеющим самостоятельного значения в качестве нематериальных активов) не имеется.

Нематериальные активы могут не только приобретаться предприятием и не только создаваться путем привлечения стороннего подрядчика, но и могут создаваться собственными силами путем осуществления соответствующих расходов с отражением их по дебету счета 08 “Капитальные вложения” и — после завершения — поставки на учет по дебету счета 04. При этом необходимо иметь в виду, что, согласно п. 8 Инструкции № 39, облагаются налогом обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри организации (предприятия) для собственного потребления, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения. Таким образом, создание нематериальных активов собственным силами облагается налогом. При этом, согласно п. 9 Инструкции № 39, за основу определения облагаемого оборота в данном случае может быть принята фактическая себестоимость.

Исчисление налога на прибыль.

Исчисление налога на прибыль в операциях, связанных с нематериальными активами, регулируется соответствующими положениями Инструкции Госналогслужбы РФ от 10 августа 1995 г. № 37 “О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций” с учетом Изменений и дополнений № 3 от 18 марта 1997 г. Специальных положений именно по нематериальным активам в инструкции очень мало. Поэтому остановлюсь, главным образом, не на правилах налогообложения прибыли вообще, а на некоторых известных особенностях нематериальных активов для целей исчисления налога на прибыль.

1. Важнейшее правило, работающее при осуществлении операций, предусмотрено в п. 2.4 Инструкции №37. Согласно этому правилу, в случае реализации или безвозмездной передачи нематериальных активов с отрицательным результатом этот отрицательный результат не уменьшает налогооблагаемую прибыль. Другими словами, убыток при продаже нематериальных активов для целей налогообложения не учитывается. Но поскольку этот убыток участвует в формировании общей суммы прибыли в бухгалтерском учете и уменьшает ее (а в принципе может привести и к образованию убытка в бухгалтерском учете), то к настоящему моменту Инструкцией № 37 (в редакции Изменений и дополнений № 3) уже предусмотрена процедура “восстановления” прибыли для налогообложения, позволяющая выполнить требования п. 2.4. При исчислении прибыли для целей налогообложения предприятием теперь заполняется “Справка о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 “Расчета налога от фактическими прибыли” (данная справка предусмотрена Приложением № 11 к Инструкции № 37), или, иначе говоря, документ, превращающий прибыль (убыток) по данным бухгалтерского учета в валовую прибыль для целей налогообложения. Пунктом 4 Справки предусмотрено увеличение прибыли на ряд величин, в том числе (строка 4.7) на сумму убытков от реализации и безвозмездной передачи основных средств и иного имущества (соответственно, и нематериальных активов). Собственно, это “восстановление” предприятиями осуществлялось и раньше с представлением расчета в свободной форме, но до выхода Изменений и дополнений № 3 не было единообразной формы, что приводило к многочисленным ошибкам и разночтениям.

2. Тот же п. 2.4. Инструкции № 37 содержит еще одно положение, важное в ситуации, когда реализация основных средств и прочего имущества (обороты но счетам 47, 48) происходит с прибылью. В этом пункте, как известно, предусмотрено при определении прибыли от реализации основных фондов и иного имущества предприятий для целей налогообложения учитывать разницу (превышение) между продажной ценой и первоначальной или остаточной стоимостью этих фондов и имущества, увеличенной на индекс инфляции, исчисленный в установленном порядке. Это значит, что в результате применения указанного индекса прибыль для целей налогообложения может быть весьма существенно уменьшена по сравнению с прибылью в бухгалтерском учете.

Поскольку применение данного положения вызывало много разночтений и неточностей (хотя существовали разъясняющие письма и комментарии). Изменениями и дополнениями № 3 к Инструкции № 37 уточнено, при реализации какого имущества применяется индекс-дефлятор. В частности, теперь в п. 2.4 непосредственно указано, что при реализации нематериальных активов индекс-дефлятор не применяется*.* Несоблюдение этого требования влечет за собой занижение облагаемой прибыли.

3. При рассмотрении ситуации с безвозмездной передачей нематериальных активов следует затронуть не только передающую, но и получающую сторону. Согласно п. 2.7. Инструкции № 37, по предприятиям, получившим безвозмездно от других предприятий основные средства, товары и иное имущество*,* налогооблагаемая прибыль увеличивается на стоимость этих средств и имущества, но не ниже их балансовой (остаточной - но основным средствам) стоимости, числящейся у передающих предприятий. В “Справке” (Приложение № 11 к Инструкции № 37) это отражается но строке 4.5: прибыль для налогообложения увеличивается па стоимость безвозмездно полученного имущества от других предприятий.

(Необходимо обратить внимание на то, что увеличение прибыли предприятий происходит только в случае безвозмездного получения имущества от других предприятий, тогда как у банков оно происходит при безвозмездном получении как от юридических, так и от физических лиц).

4. При рассмотрении существующих льгот по налогу па прибыль наиболее часто применяемой и вызывающей наибольшее количество вопросов называют льготу, связанную с использованием прибыли для осуществления капитальных вложений (п. 4.1.1. Инструкции №37). Необходимо отметить, что в случае приобретения нематериальных активов, а также в случае их создания указанная льгота не применяется (хотя приобретение и создание нематериальных активов и представляют собой факт осуществления капитальных вложений и соответствующим образом отражаются в учете).

5. Еще один существенный вопрос, непосредственно касающийся реализации нематериальных активов, связан с понятием выбора политики для целей налогообложения “по оплате” или “по отгрузке”. Если в части основной деятельности предприятия возможность выбора не вызывает сомнений, то в части реализации прочего имущества до самого последнего времени существовали различные позиции - например, позиция, согласно которой, для целей налогообложения прочая реализация в отличие от основной может определяться только по моменту отгрузки, но не по моменту оплаты.

Изменения и дополнения № 3 к Инструкции № 37 внесли ясность в этот вопрос: в Справке (Приложение № 11) строка 2.2 непосредственно предусматривает корректировку прибыли (убытка) по данным бухгалтерского учета от реализации основных фондов и иного имущества в результате изменения выручки от реализации этого имущества предприятиями, определяющими выручку по моменту оплаты.

Таким образом, в настоящее время прибыль предприятия от реализации нематериальных активов определяется предприятием в соответствии с принятой им политикой для целей налогообложения.

# Заключение

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

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

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

3. Приобретение нематериальных активов приравнивается к долгосрочным инвестициям.

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

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

6. Все нематериальные активы предприятия учитываются на счете 04 «Нематериальные активы», назначением которого является полное обобщение сведений о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих предприятию на правах собственности. Порядок отнесения объектов к нематериальным активам и их состав регулируются законодательными и другими нормативными актами.

7. Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» должен вестись по каждому объекту в карточке учета нематериальных активов (форма № НМА - 1). Такой учет должен обеспечить возможность получения и обработки данных о наличии и движении нематериальных активов, необходимых для управления предприятием и составления бухгалтерской отчетности.

8. Для сбора и обработки сведений об амортизации, накопленной за время использования нематериальных активов предприятия (за исключением тех объектов нематериальных активов, по которым амортизационные отчисления списываются непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы») применяется счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

9. Аналитический учет по счету 05 «Амортизация нематериаль­ных активов» должен вестись по отдельным объектам нематери­альных активов, обеспечить возможность получения и обработ­ки данных о наличии и движении нематериальных активов, необходимых для управления предприятием и составления форм бухгалтерской отчетности.

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

Следует отметить, что вопросы методики и организации учета нематериальных активов активно обсуждаются во всем мире. Можно смело сказать, что нематериальные активы – один из самых проблемных в настоящее время вопросов российской методологии бухгалтерского учета.

# Глоссарий

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Понятие | Определение |
| 1 | Активы | хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. |
| 2 | Доходы организации | увеличение экономических выгод, приводящее к увеличению капитала организации. |
| 3 | Налог на добавленную стоимость(НДС) | форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства товаров, работ и услуг. |
| 4 | Налоговый учет | система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом. |
| 5 | Обязательства | существующая на отчетную дату задолженность организации, которая образовалась вследствие осуществления проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов. |
| 6 | Расходы организации | уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации. |
| 7 | Ставка налогообложения | размер налога, установленный на единицу налогообложения. |
| 8 | Субъекты налогообложения | юридические и физические лица, которые обязаны в соответствии с законом уплачивать налоги. |
| 9 | Существенные способы ведения бухгалтерского учета | 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. |
| 10 | Учетная политика организации | принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. |

# Список использованных источников

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | Анциферова И.В., Бухгалтерский финансовый учет изд-во: Перспектива 2007. |
| 2 | Астахов В. Н. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. Издание 5-е, перераб. и доп. – М.: Ростов н\Д: Издательский центр «МарТ», 2006. |
| 3 | Гетьман В.Г. «Учет деловой репутации организации» - Международный бухгалтерский учет», 2008. |
| 4 | Глушков И. Е., Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии. – М.: Изд-во КноРус, Экор - книга 2007. |
| 5 | Гусева М.Т., Шеина Т.Н., Самоучитель по бухгалтерскому учету. – М.:ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. |
| 6 | Греков П.С., Соколов П.А. «Бухгалтерский учет нематериальных активов» - Аудитор, 2006. |
| 7 | Евсеева И. В., Наумова А. Ю. Бухгалтерский финансовый учет: Учебно-практическое пособие. -.: МФА, 2007. |
| 8 | Касьянова Г. Ю. 10 000 и одна проводка по новому Плану счетов/. – М.:АБАК, 2006. |
| 9 | Чвыков И. «Нематериальные активы как объект бухгалтерского и налогового учета» - АКДИ: «Экономика и жизнь» - 2006. |
| 10 | Шаронова Е. Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000.// "АКДИ "Экономика и жизнь", 2007. |
| 11 | Ямпольский М.М. О трактовках нематериального учета // Экономика. – 2004. |

# Приложения

|  |  |
| --- | --- |
| А |  |

1. Гусева М.Т., Шеина Т.Н., Самоучитель по бухгалтерскому учету. – М.:ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 239-240 с. [↑](#footnote-ref-1)
2. Евсеева И. В., Наумова А. Ю. Бухгалтерский финансовый учет: Учебно-практическое пособие. -.: МФА, 2007. 24-25 с. [↑](#footnote-ref-2)
3. Гусева М.Т., Шеина Т.Н., Самоучитель по бухгалтерскому учету. – М.:ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 240 с. [↑](#footnote-ref-3)
4. Евсеева И. В., Наумова А. Ю. Бухгалтерский финансовый учет: Учебно-практическое пособие. -.: МФА, 2007. 25 с. [↑](#footnote-ref-4)
5. Астахов В. Н. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. Издание 5-е, перераб. и доп. – М.: Ростов н\Д: Издательский центр «МарТ», 2006. 595 с. [↑](#footnote-ref-5)