**Содержание**

Введение

**1. Сущность и классификация нематериальных активов…………………………5**

1.1 Квалификация объектов в составе нематериальных активов……………………...5

1.2. Нормативно-правовое регулирование учета НМА……….………………………11

**2. Учет нематериальных активов на ОАО НПО «ИСКРА»……..……………….14**

2.1. Краткая характеристика организации……………………………………………..14

2.2 Документальное оформление движения нематериальных активов ……………..19

2.3 Учет поступления нематериальных активов………………………………………21

2.4 Учет амортизации нематериальных активов………………………………………23

#### 2.5. Учет выбытия нематериальных активов…………………………………………..26

#### 2.6. Инвентаризация нематериальных активов………………………………………..27

2.7. Переоценка нематериальных активов..……………………………………….…...29

**3. Мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета нематериальных активов………………………………….…………………………………………….....34**

3.1. Анализ ошибок в учете нематериальных активов………………………………..34

3.2. Рекомендации по совершенствованию учета нематериальных активов………..38

Выводы и предложения……………………………………………………………...….39

Список использованных источников…………………………………………………..41

Приложения………………………………………………………………………...……43

**Введение**

В условиях открытой рыночной экономики в хозяйственный оборот вовлекается все, что способно приносить доход. Залогом успешной деятельности, как на макро, так и на микро уровне выступает максимально результативное использование всех доступных материальных и интеллектуальных активов, а также осуществление инновационных процессов, определяющих устойчивую динамику развития предприятия. В конечном итоге этот подход способствует повышению эффективности общественного производства.   
 В современной информационной экономике нематериальные активы, состоящие в основном из объектов интеллектуальной собственности, стали играть гораздо более важную роль, чем отражаемые в бухгалтерских балансах материальные активы предприятия. Сравнительно недавно обладание собственностью и эффективным производственным оборудованием выводило предприятия в лидеры фондового рынка. В настоящее время большинство успешных предприятий имеют в своих активах новые технологии, знания, торговые марки (знаки обслуживания), а также партнерские отношения с потребителями и организациями.

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, амортизации, выбытия, инвентаризации и переоценки нематериальных активов.

Объектом исследования является ОАО НПО «ИСКРА». На его примере нам необходимо проанализировать учет нематериальных активов, используя отчетность этой организации за 2006-2007 гг.

В процессе написания курсовой работы были использованы: метод группировки с целью систематизации данных баланса банка; метод сравнения для определения причины и степени воздействия динамических изменений и отклонений; метод коэффициентов - выявление количественной связи между различными статьями.

**1.Сущность и классификация нематериальных активов**

**1.1 Квалификация объектов в составе нематериальных активов**

Нематериальные активы (НМА) происходят от латинского intangibilis - "неосязаемый". НМА – это часть внеоборотных активов организации, действующих положений по бухгалтерскому учету.

Как экономическая категория 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 [6, c.230].

ПБУ 14/2007 (Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов") не вводит понятия нематериальных активов. В МСФО же такое понятие содержится: "Нематериальный актив - это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы" (параграф 8 МСФО (IAS) 38).

Чтобы очертить круг активов, принимаемых в составе НМА, следует рассматривать в комплексе п. п. 2, 3 и 4 ПБУ 14/2007. Пунктом 2 устанавливается перечень объектов, в п. 3 определяются критерии признания активов в составе НМА, а п. 4 иллюстрирует норму п. 3, перечисляя те объекты, которые могут быть признаны в качестве нематериальных активов. Итак, в п. 2 Положения устанавливается перечень объектов учета, к которым не применяются правила ПБУ 14/2007, а именно Положение не применяется в отношении:

а) не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

б) не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

в) материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (далее - средства индивидуализации);

г) финансовых вложений.

Таким образом, нормы ПБУ 14/2007 регулируют учет расходов на законченные научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (далее - НИОКР), давшие положительный результат и оформленные в соответствии с установленным законодательством порядком, и только при выполнении перечисленных условий указанные расходы признаются организацией в качестве нематериального актива. Нормами ПБУ 14/2007 не раскрывается применяемое в Положении понятие "научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы", а также отсутствуют ссылки на соответствующие документы, в которых имеется объяснение применяемого понятия, в частности на ПБУ 17/2002.

В качестве активов, к которым не применяется Положение, называет финансовые вложения (пп. "г" п. 2); организационные расходы, интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду (п. 4).

Нормами п. 3 ПБУ 14/2007 понятие НМА определяется через целую совокупность условий, единовременное выполнение которых позволяет квалифицировать активы в качестве нематериальных. Из условий признания следует, что объектом НМА признается результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации (пп. "б"). При этом объект должен быть нематериальным (пп. "ж"), идентифицируемым (пп. "в"), надежно оценен (пп. "е"), приносить экономические выгоды (пп. "а"). Для признания актива требуются документы, подтверждающие наличие, как самого актива, так и права контроля над ним.

Ключевыми понятиями при установлении объектов регулирования ПБУ 14/2007 являются "результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации" и "интеллектуальные права". Названные понятия определены в части четвертой ГК РФ, нормами которой с 1 января 2008 г. изменено само определение интеллектуальной собственности.

Интеллектуальная собственность - это "результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана" (ст. 1225 ГК РФ).

Закрытый перечень объектов интеллектуальной собственности приведен в п. 1 ст. 1225 ГК РФ. В него входят:

- произведения науки, литературы и искусства;

- программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ);

- базы данных;

- исполнения;

- фонограммы;

- сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания);

- изобретения;

- полезные модели;

- промышленные образцы;

- селекционные достижения;

- топологии интегральных микросхем;

- секреты производства (ноу-хау);

- фирменные наименования;

- товарные знаки и знаки обслуживания;

- наименования мест происхождения товаров;

- коммерческие обозначения.

По указанным объектам отчуждаться могут лишь права на них (п. 4 ст. 129 ГК РФ).

Интеллектуальные права включают в себя исключительное имущественное и личное неимущественное право на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации. При этом возможна передача от одного лица другому лишь имущественных прав на такие объекты, а также материальных носителей, в которых они (объекты) выражены. Гражданин или юридическое лицо, обладающие исключительным правом на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (правообладатель), вправе использовать такой результат или такое средство по своему усмотрению любым не противоречащим закону способом (п. 1 ст. 1229 ГК РФ).

Правообладатель может распорядиться принадлежащим ему исключительным правом на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации любым не противоречащим закону и существу такого исключительного права способом, в том числе путем его отчуждения по договору другому лицу (договор об отчуждении исключительного права) или предоставления другому лицу права использования соответствующих результатов интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации в установленных договором пределах (лицензионный договор). Заключение лицензионного договора не влечет за собой перехода исключительного права к лицензиату (п. 1 ст. 1233 ГК РФ).

Статьями 1234 и 1235 ГК РФ установлены понятия договора об отчуждении исключительного права и лицензионного договора.

По договору об отчуждении исключительного права одна сторона (правообладатель) передает или обязуется передать принадлежащее ей исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации в полном объеме другой стороне (приобретателю). По лицензионному договору одна сторона - обладатель исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (лицензиар) предоставляет или обязуется предоставить другой стороне (лицензиату) право использования такого результата или такого средства в предусмотренных договором пределах.

Лицензиат может использовать результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации только в пределах тех прав и теми способами, которые предусмотрены лицензионным договором. Право использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, прямо не указанное в лицензионном договоре, не считается предоставленным лицензиату.

Нормами ст. 1236 ГК РФ определены виды лицензионных договоров, в которых предусматривается предоставление лицензиату права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации:

- с сохранением за лицензиаром права выдачи лицензий другим лицам (простая (неисключительная) лицензия);

- без сохранения за лицензиаром права выдачи лицензий другим лицам (исключительная лицензия).

Приведенные нормы ГК РФ очень важны для определения того, что же является объектом нематериального актива.

В соответствии с ПБУ 14/2007 нематериальный актив на балансе организации может возникнуть только у владельца исключительных прав на результаты интеллектуальной собственности или средства индивидуализации.

Несмотря на сложность установления соответствия деловой репутации условиям признания нематериального актива, п. 4 Положения прямо предписано учитывать такие объекты в составе НМА. Понятие деловой репутации организации, способы ее оценки и правила отражения в бухгалтерском учете определяются в разд. 8 ПБУ 14/2007. Положение рассматривает положительную и отрицательную деловую репутацию. Положительную деловую репутацию организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта НМА (п. 43 ПБУ 14/2007). Приобретенная деловая репутация организации амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации) линейным способом (п. 44 ПБУ 14/2007). Отрицательную деловую репутацию организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п. (п. 43 ПБУ 14/2007). Нормы ПБУ 14/2007 в отношении учета отрицательной деловой репутации приближены к МСФО. Отрицательная деловая репутация признается в финансовых результатах в качестве прочих доходов в полной сумме.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект (п. 5 Положения). Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права и т.п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект отличается (идентифицируется) от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использовании для управленческих нужд организации. Также существует понятие сложного объекта, который может быть признан инвентарным объектом. Сложный объект может включать несколько охраняемых результатов.

НМА принимаются к учету по фактической (первоначальной) стоимости в соответствии с п. 6 ПБУ 14/2007. Содержание фактической (первоначальной) стоимости определяется для разных способов поступления активов в организацию.

Пункт 7 Положения так определяет содержание фактической (первоначальной) стоимости при приобретении и создании актива:

"Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях".

В п. 16 ПБУ 14/2007 сказано:

"Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов".

**1.2. Нормативно-правовое регулирование учета НМА**

С 1 января 2008 года вступила в силу часть четвертая ГК РФ, регулирующая вопросы использования результатов интеллектуальной деятельности (введена Федеральным законом от 18.12.2006 № 231-ФЗ.). Она вобрала в себя положения законов, касавшихся отдельных объектов интеллектуальной собственности (Патентный закон, Закон о товарных знаках, Закон об авторском праве и смежных правах и т. д.) и восполнила ряд пробелов в "интеллектуальном" законодательстве [12, c.15].

Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". Нормами п. 2 ст. 8 закона установлено требование имущественной обособленности: "Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации".

От основания возникновения зависит, и объем прав юридического лица на данный объект. Правовой режим данной группы нематериальных активов определяется несколькими законами, к которым относятся: Патентный Закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 1. №3517-1, ФЗ РФ от 6 августа 1993 г. № 5605-1 «О селекционных достижениях», ФЗ РФ 01 23 сентября 1992 1. № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров». Кроме того, существует большое количество нормативных актов, регулирующих процедуру оформления и регистрации, прав на каждый из перечисленных выше объектов, размеры пошлин и иные вопросы. Источником патентного права являются также международные конвенция [13, c.17].

В соответствии со ст. 26 ФЗ РФ от 23 сентября 1992 г. № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» передача прав на использование товарного знака осуществляется на основании лицензионного договора.

В соответствии со ст. 16 ФЗ РФ от 6 августа 1993 г. № 5605-1 «О селекционных достижениях» право на использование селекционного достижения другому лицу (лицензиату) передается по лицензионному договору [10, c.24] .

Правовой режим информации определяется ФЗ от 20 февраля 1995 г. № 24-ФЗ «Об информации, информатизации и защите информации». Информацией называются сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах независимо от формы их представления.

В соответствии с п. 4.23.1 Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, по ст. «Права на пользование обособленными природными объектами» показывается стоимость прав на использование земельных участков, природных ресурсов (воды, недр и др.).

В настоящее время правовой режим природных ресурсов определяется комплексом нормативных актов: Гражданским кодексом, Земельным кодексом РФ:

ФЗ РФ «О недрах» от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 (в редакции от 3 марта 1995 1);

ФЗ РФ «О животном мире» от 24 апреля 1995 1.; Водным кодексом РФ от 16 ноября 1995 г.; ФЗ РФ «О континентальном шельфе Российской Федерации» от 30 ноября 1995 г. [10, c. 28].

С бухгалтерской отчетности 2008 года вступил в силу приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (зарегистрирован в Минюсте России 23 января 2008 года № 10975). Данным приказом утверждено новое ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" и определены необходимые переходные положения, связанные с изменениями правил бухгалтерского учета нематериальных активов. Ранее действовавшее ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов", утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н, утратило силу.

Пунктом 10 ПБУ 14/2007 введена норма об условиях признания или непризнания расходов по полученным займам и кредитам. Норма предписывает не учитывать затраты по займам и кредитам, направленным на приобретение или создание НМА, кроме случаев, когда приобретаемый актив является инвестиционным. Определение инвестиционного актива дается в п. 13 Положения «По учету займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01 (утверждено Приказом Минфина России от 02.08.2001 N 60н).

На основании нормы п. 20 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утвержденное приказом Минфина России от 18.09.2006 № 115н) НМА должны отражаться в балансе в качестве внеоборотных активов.

Для оценки НМА используется Положение 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (утверждено Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 115н).

Учет НМА по международным стандартам осуществляется на основании МСФО 38 "Нематериальные активы".

Используется также План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

**2. Учет нематериальных активов на ОАО НПО «ИСКРА»**

**2.1. Краткая характеристика организации**

В 1955 г. под патронажем академика Королева С.П. в г. Пермь создано научно-производственное объединение «ИСКРА» – одно из ведущих предприятий России по производству ракетных двигателей на твердом топливе. Распоряжением Правительства РФ с июля 1998 года предприятие имеет статус Федерального Научно-производственного центра. Характеризуется высококвалифицированным кадровым потенциалом, располагает конструкторским бюро, опытным заводом, экспериментальной базой для проведения научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и изготовления новых видов продукции на основе новейших технологий с использованием современного оборудования.

Структура органов управления организации в соответствии с уставом ОАО НПО «ИСКРА»:

1. Высшим органом управления Общества является общее собрание акционеров. Общество обязано ежегодно проводить годовое общее собрание акционеров. Годовое общее собрание акционеров проводится не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года.

2. Совет директоров Общества осуществляет общее руководство деятельностью

Общества, за исключением решения вопросов, отнесенных настоящим Уставом к компетенции общего собрания акционеров.

3. Исполнительные органы Общества.Руководство текущей деятельностью Общества осуществляется единоличнымисполнительным органом Общества (Генеральным директором) и коллегиальнымисполнительным органом Общества (Правлением). Правление состоит из Генеральногодиректора, членов Правления. Генеральный директор является председателем Правления.Исполнительные органы подотчетны Совету директоров Общества и общему собранию акционеров.

Официальный аудитор организации: ООО «Инвест–Аудит».

Основными направлениями деятельности предприятия являются:

* производство оружия и боеприпасов;
* производство турбин;
* предоставление услуг по монтажу, ремонту и техническому обслуживанию двигателей и турбин, кроме авиационных, автомобильных и мотоциклетных двигателей;
* деятельность агентов по оптовой торговле строительными материалами;
* производство подъемно-транспортного оборудования;
* предоставление услуг по монтажу, ремонту и техническому обслуживанию подъемно-транспортного оборудования;
* деятельность в области архитектуры, инженерно-техническое

проектирование в промышленности и строительстве;

* производство общестроительных работ по возведению зданий;
* предоставление услуг по монтажу, ремонту и техническому обслуживании прочего оборудования общего назначения, не включенного в другие группировки;
* производство космических аппаратов, ракет-носителей;
* высшее профессиональное образование;
* деятельность танцплощадок, дискотек, школ танцев;
* прочая зрелищно-развлекательная деятельность, не включенная в

другие группировки;

* деятельность спортивных объектов;
* прочая деятельность в области спорта;
* прочая деятельность по организации отдыха и развлечений, не
* включенная в другие группировки;
* деятельность лечебных учреждений;
* прочая деятельность по охране здоровья;
* исследование конъюнктуры рынка и выявление общественного мнения;
* научные исследования и разработки в области естественных и технических наук;
* исследование конъюнктуры рынка.

Основными видами продукции являются:

* ракетные двигатели на твердом топливе, сопловые блоки, ракетные системы;
* газоперекачивающие агрегаты, газотурбинные электростанции и центробежные компрессоры;
* оборудование для нефтедобывающей и нефтеперерабатывающей отраслей;
* продукция общетехнического назначения;
* скоростные прогулочные катера, системы спасения людей и техники в аварийных ситуациях.

Основными рынками продукции ОАО НПО «ИСКРА» по направлению ТЭК являются предприятия нефтегазодобывающей промышленности ОАО «Сургутнефтегаз», АК НК «Лукойл», ОАО «Газпром». Оборот более 10 % приходится на долю предприятий ОАО «Газпром» [15].

Теперь проведем анализ финансового состояния организации за два отчетных периода (2006-2007 гг.) по данным «Бухгалтерского баланса» организации на основе Приложения 1.

Информация, содержащаяся в балансе организации, характеризует размещение и использование активов, а также источников их формирования (таблица 1).

Таблица 1. - Финансовые характеристики организации

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Характеристики | Сумма, тыс. руб. | | |
| На 31.12.2006 | На 31.12.2007 | Отклонение, % |
| Общая стоимость имущества | 318669 | 322619 | 101 |
| Стоимость иммобилизованных активов | 128260 | 129520 | 101 |
| Сумма оборотных средств | 190409 | 193099 | 101 |
| Стоимость материальных оборотных средств | 115134 | 121277 | 105 |
| Дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 1 год после отчетной даты | 201 | 443 | 220 |
| Дебиторская задолженность, погашение которой ожидается в течение 12 мес. после отчетной даты | 61151 | 62731 | 103 |
| Сумма свободных денежных средств | 7365 | 6525 | 89 |
| Инвестиции в ценные бумаги | 2516 | 1334 | 53 |
| Величина собственного капитала | 201798 | 206190 | 102 |
| Долгосрочные кредиты и займы, как правило, предназначенные для формирования основных средств и других внеоборотных активов | 7822 | 7075 | 90 |
| Объем заемных средств | 79462 | 59277 | 75 |
| Обязательства по погашению кредиторской задолженности | 25664 | 47210 | 184 |
| Задолженность по начислению дивидендов | 0 | 0 | - |
| Резервы предстоящих расходов | 0 | 0 | - |
| Прочие краткосрочные обязательства | 0 | 0 | - |

Мы видим незначительное изменение характеристик на 31.12.2007 г. Но можно сказать, что дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 1 год после отчетной даты увеличилась на 120%, а обязательства по погашению кредиторской задолженности выросли на 84%. Сумма же свободных денежных средств сократилась на 11%.

С целью дальнейшего анализа финансового состояния организации сгруппируем статьи актива Баланса (таблица 2) по признакам ликвидности, а пассива – по срочности обязательств, т.е. составим агрегированный баланс.

Таблица 2. – Аналитическая группировка и анализ статей актива Баланса

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Актив баланса | На 31.12.2006 | | На 31.12.2007 | | Абсолютное отклонение, тыс. руб. | Темп роста, % |
| тыс. руб. | % к итогу | тыс. руб | % к итогу |
| Имущество - всего | 318669 | 100,0 | 322619 | 100,0 | 3950 | 1,2 |
| Иммобилизованные активы | 128260 | 40,2 | 129520 | 40,1 | 1260 | 1,0 |
| Оборотные активы | 190409 | 59,8 | 193099 | 60,0 | 2690 | 1,4 |
| Запасы | 119176 | 37,4 | 122066 | 37,8 | 2890 | 2,4 |
| Дебиторская задолженность | 61352 | 19,3 | 63174 | 19,6 | 1822 | 3,0 |
| Денежные средства | 9881 | 3,1 | 7859 | 2,4 | - 2022 | - 20,5 |

Таким образом, за 2007 г. валюта актива Баланса увеличилась на 3950 тыс. руб. наибольшее влияние на это оказал рост запасов – 2890 тыс. руб. или 60,0% общего увеличения актива баланса. Увеличение дебиторской задолженности на 1822 тыс. руб., с одной стороны, свидетельствует о задержке покупателями продукции организации своих платежей, с другой стороны – указывает на предстоящее поступление денежных средств.

Используя метод горизонтального анализа, рассмотрим данные таблицы 3.

Таблица 3. – Аналитическая группировка и анализ статей пассива Баланса

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Актив баланса | На 31.12.2006 | | На 31.12.2007 | | Абсолютное отклонение, тыс. руб. | Темп роста, % |
| тыс. руб. | % к итогу | тыс. руб | % к итогу |
| Источники имущества - всего | 318669 | 100,0 | 322619 | 100,0 | 3950 | 1,2 |
| Собственный капитал | 205721 | 65,0 | 209057 | 64,8 | 3336 | 1,6 |
| Заемный капитал | 112948 | 35,4 | 113562 | 35,2 | 614 | 0,5 |
| Долгосрочные обязательства | 7822 | 2,5 | 7075 | 2,1 | - 747 | - 9,5 |
| Краткосрочные обязательства | 79462 | 25,0 | 59227 | 18,4 | - 20235 | - 25,5 |
| Кредиторская задолженность | 25664 | 8,0 | 47210 | 14,6 | 21546 | 84,0 |

Мы видим, что наблюдается значительный рост кредиторской задолженности – 84,0%. При этом долгосрочные и краткосрочные обязательства сократились на 9,5 и 25,5%. Величина собственного капитала существенно не изменилась. Общая сумма источников увеличилась на 1,2% по отношению к 2006 г., что характеризует положительную тенденцию. За год незначительно уменьшилась доля собственного и земного капитала – по 0,2%. В составе заемного капитала доли долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов сократились соответственно с 2,5 и 25,0% до 2,1 и 18,4%. Одновременно с 8,0 до 14,6 вырос удельный вес кредиторской задолженности.

**2.2.** **Документальное оформление движения нематериальных активов**

Основными операциями по поступлению нематериальных активов в организацию являются:

* приобретение за плату;
* создание в самой организации;
* поступление в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации;
* поступление безвозмездно (по договору дарения);
* принятие в результате приватизации.

Независимо от направления поступления нематериальных активов первичными документами, которыми оформляются операции их поступления, являются:

1) акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) формы № ОС-1 (Приложение 2). Нужно заполнить столько экземпляров данного документа, сколько сторон участвует в сделке. На каждый объект нематериальных активов бухгалтер должен завести специальную карточку (фор­ма НМА-1) в одном экземпляре, типовой бланк которой утвержден постановлением Госкомстата РФ № 71а от 30.10.1997 г. (Приложение 3);

2) первичные документы, разработанные в самой организации в соответствии с нормами ст. 9 "Первичные учетные документы" Федерального закона "О бухгалтерском учете" и утвержденные приказом руководителя об учетной политике:

- акт приема (оприходования) нематериальных активов;

- акт приема-передачи нематериальных активов и др.

В этих документах обязательными реквизитами, характеризующими объект нематериальных активов, должны быть его первоначальная стоимость, сумма начисленной амортизации, срок полезного использования, инвентарный номер, данные охранного документа (патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на объект интеллектуальной собственности и др.). По общему правилу акт составляет комиссия, назначенная приказом руководителя предприятия. В состав комиссии обычно включают представителей администрации предприятия, работников бухгалтерии, а также специалистов, способных оценить состояние нематериального актива [14, с.173].

При выбытии нематериальных активов и списании их с баланса оформляются следующие первичные документы:

1) акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) формы N ОС-1;

2) акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) типовой формы N ОС-4 (Приложение 4);

3) первичные документы, разработанные в самой организации и утвержденные приказом руководителя об учетной политике, - акт выбытия (списания) нематериального актива [14, с.179].

Кроме обязательных реквизитов, предусмотренных Федеральный законом "О бухгалтерском учете", в этих документах должны быть данные расчета финансового результата от выбытия объекта нематериальных активов, за исключением выбытия в счет вклада в уставный (складочный) капитал.

Особенностью некоторых нематериальных активов как объектов учета является необходимость принятия мер по их защите. С этой целью целесообразно разработать особые внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательства этих лиц не разглашать соответствующие сведения и другие необходимые сведения.

**2.3. Учет поступления нематериальных активов**

ПБУ 14/2007 определяет понятие нематериальных активов, учитываемых на счете 04 «Нематериальных активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов». Данные счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении средств труда, которые в соответствии с установленным порядком относятся к нематериальным активам.

Счет 04 предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих предприятию на правах собственности. Аналитический учет по счету 04 ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов. При наличии в организации нескольких видов нематериальных активов значительной стоимости, целесообразно для каждого вида активов, принятого в организации, ввести свой субсчет: 04-1 «Объекты интеллектуальной собственности»; 04-2 «Права пользования природными ресурсами»; 04-3 «Отложенные затраты»; 04-4 «Цена фирмы»; 04-5 «Прочие объекты» [8, c.567].

Счет 04 «Нематериальные активы» корреспондирует с другими счетами в следующих бухгалтерских проводках:

Д 04 К 08 — приход нематериальных активов, приобретенных за плату у других предприятий и физических лиц; при­ход нематериальных активов, приобретенных за счет бюджетных ассигнований;

Д 04 К 51,52,55 — приход оплаченных со счетов органи­зации нематериальных активов;

Д 04 К 76 — поступление от различных дебиторов задолженности за нематериальные активы;

Д 04 К 79 — приход нематериальных активов от филиалов, представительств, отделений и других обосо6ленных подразделений организации, выделенных на отдельные балансы;

Д 04 К 80 — приход нематериальных активов, внесенных по договору о совместной деятельности его участником в совместную деятельность;

Д 04 К 91 — прибыль от продажи и прочего выбытия не­материальных активов в прошлые годы, учтенная в отчетном году; прибыль, полученная от сдачи в аренду другим организациям нематериальных активов; прибыль от выбытия нематери­альных активов, полученная в отчетном периоде;

Д 04 К 98 — приход нематериальных активов, полученных от других предприятий и лиц безвозмездно;

Д 05 К 04 — начислена амортизация нематериальных активов; списание суммы накопленной за время использования нематериальных активов амортизации в уменьшение первоначальной стоимости этих объектов при их выбытии;

Д 20, 23, 25, 26 К 04 — выбытие нематериальных активов, используемых в основном и вспомогательном производствах, на общепроизводственные и общехозяйственные нужды;

Д 76 К 04 — списание стоимости нематериальных акти­вов, используемых для нужд сторонних организаций;

Д 79 К 04 — переданы нематериальные активы филиалам, представительствам, отделениям и другим обособленным подразделениям организации, выделенным на отдельные балансы;

Д 80 К 04 — списание стоимости нематериальных активов, переданных участнику договора о совместной деятельности после прекращения действия договора;

Д 91 К 04 — списание остаточной стоимости выбывших нематериальных активов; расходы по арендуемым нематериальным активам; убыток от продажи и прочего выбытия нема­териальных активов в прошлые годы, учтенный в отчетном году; расходы, связанные с выбытием нематериальных активов в отчетном периоде;

Д 97 К 04 — стоимость нематериальных активов, используемых при осуществлении работ, расходы по которым учитываются в составе будущих отчетных периодов.

По приобретенным нематериальным активам сумму НДС отражают: Д 19-2 К 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. Если же нематериальные активы приобретены для производства продукции, освобожденной от НДС, то уплаченный при этом НДС включается в первоначальную стоимость нематериальных активов [13, c. 24].

На основании акта приемки-передачи бухгалтер делает соответствующие проводки в бухгалтерском учете:

Д 08 К 60 (70, 75.1, 76, 98-2) – затраты, связанные с приобретением или созданием нематериального актива;

Д 04 К 08 – принятие к учету нематериального актива.

**2.4. Учет амортизации нематериальных активов**

Поскольку нематериальные активы также по частям передают свою стоимость в процессе производства на вновь создаваемый продукт, то это обстоятельство в бухгалтерском учете отражается таким же образом, как и при амортизации основных средств.

Амортизацией называется экономический механизм постепенного переноса стоимости нематериальных активов на готовый продукт и накопление денежного фонда для замены нематериальных активов [7, c.139].

Как мы уже говорили в Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет, на котором отражаются формирование и списание амортизационных отчислений. Через амортизационные отчисления, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), стоимость соответствующего объекта нематериальных активов должна быть полностью погашена. При использовании предприятиями нематериальных активов на непроизводственные цели начисленная по ним сумма амортизации в себестоимость товаров не включается.

Величина амортизации нематериальных активов исчисляется ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из их первоначальной стоимости и срока полезного использования (но не более срока деятельности предприятия). По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности предприятия). Амортизация нематериальных активов может определяться по нор­мам, рассчитанным самим предприятием, исходя из первоначальной стоимости и срока полезного пользования. Начисление амор­тизации по отдельным объектам нематериальных активов производится в течение срока полезного использования [7, c.186].

Амортизация нематериальных активов может начисляться:

* путем аккумулирования сумм на отдельном счете;
* способом уменьшаемой первоначальной стоимости объекта.

Если этот метод применяется по другим видам нематериаль­ных активов (охранные документы и др.), то после погашения их первоначальной стоимости они продолжают числиться в учете до окончания срока действия этих документов в условной оценке. Эта оценка устанавливается организацией самостоятельно и в последующем списывается на ее финансовые результаты. [6, с.175]

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».

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.

Счет 05 «Амортизация нематериальных активов» может быть использован в следующих хозяйственных операциях:

Д 05 К 04 — списание суммы амортизационных начислений нематериальных активов предприятия при их выбытии (продаже, списании, передаче сторонним организациям и т. п.);

Д 05 К 79 — списание сумм амортизации нематериаль­ных активов, переданных в филиалы, представительства, отделения и другие обособленные подразделения организации, выделенные на отдельный баланс;

Д 08 К 05 — начислена амортизация нематериальных ак­тивов, используемых при строительстве, приобретении объек­тов природопользования и земельных участков, переводе молодняка в основное стадо и т. п.;

Д 20, 23, 25, 26, 29 К 05 — начислена амортизация нема­териальных активов, используемых в основном и вспомогательном производствах, по общепроизводственным и общехозяйственным расходам;

Д 79 К 05 — начислена амортизация нематериальных ак­тивов, находящихся в филиалах, представительствах, отделениях и других обособленных подразделениях организации, выделенных на отдельные балансы;

Д 97 К 05 — начислена амортизация нематериальных активов, используемых при выполнении работ, включаемых в расходы будущих периодов.

Сумму амортизации за отчетный месяц определяют следующим образом: к сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, 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 [9, c.34].

По некоторым объектам в составе нематериальных активов не предусмотрено начисление амортизации (например, по товарным знакам и знакам обслуживания). Начисление аморти­зации по нематериальному активу может быть прекращено до полного погашения его стоимости в силу выбытия этого объекта в связи с утратой или уступкой предприятием исключительных прав на этот нематериальный актив. Примером такого случая могут служить права на интеллектуальную собственность.

#### 

#### 2.5. 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.

Остаточная стоимость выбывающих нематериальных активов определяется по аналогии с основными средствами. Однако отдельный субсчет для определения этой стоимости к счету 04 «Нематериальные активы» не открывается. Амортизация по нематериальным активам может начисляться и без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов». В этом случае суммы начисленной амортизации списываются непосредственно на счет 04 «Нематериальные активы» (ПБУ 14/2007). По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость выбывающего объекта списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы», предназначенный для учета операционных доходов (расходов) организации [9, c.39].

Выбывший нематериальный актив списывается с баланса предприятия с обязательным оформлением при проведении этой операции акта на его списание. При продаже или безвозмездной передаче нематериальных активов (кроме необлагаемых в установленном порядке) сумма НДС, подлежащая взносу в бюджет, определяется в зависимости от даты их 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 счета 19.3 «НДС по приобретенным нематериальным активам», части несписанного налога [13, c.22].

Если объект нематериальных активов продан или передан безвозмездно, то для покупателя дополнительно оформляется акт приемки-передачи нематериальных активов. В акте обязательно указываются:

* первоначальная стоимость объекта нематериальных активов;
* сумма расходов, связанная со списанием объекта сбаланса предприятия;
* сумма амортизации, начисленная на нематериальный актив к моменту его выбытия.

В том случае, когда объект нематериальных активов выбывает с баланса предприятия в середине месяца, амортизация на него за этот месяц должна быть начислена полностью. Акт на списание нематериальных активов хранится в архиве предпри­ятия в течение пяти лет.

На основании акта выбытия объекта нематериальных акти­вов в учете должны быть сделаны следующие проводки:

Д 05 К 04 — списание суммы начисленной амортизации объекта нематериальных активов;

Д 91-2 К 04 — списание остаточной стоимости объекта нематериальных активов. [14, с.176 - 177]

#### 

#### 2.6. Инвентаризация нематериальных активов

При инвентаризации нематериальных активов, прежде всего, проверяют документы, подтверждающие права организации на объект нематериальных активов, и правильность и своевременность отражения состояния объектов нематериальных активов в учете [7, c.278].

Таким образом, основными целями инвентаризации нематериальных активов являются:

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

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

При инвентаризации нематериальных активов проверяют:

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

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе [7, c.301].

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации. Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий — специализированное хранилище ценных бумаг и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Результаты инвентаризации нематериальных активов отражаются в описи нематериальных активов (форма № ИНВ-1а), оформленной на типовом бланке (Приложение 5). Опись составляется в двух экземплярах: один экземпляр передается в бухгалтерию, а вто­рой — работнику, ответственному за сохранность документации на нематериальные активы. Если же данные описи отличаются от данных бухгалтерского учета, бухгалтер составляет сличительную ведомость на типовом бланке формы № ИНВ-18 (Приложение 6). Сличительная ведомость составляется в двух экземплярах: один экземпляр передается в бухгалтерию, а второй — работнику, ответственному за сохранность документов, удостоверяющих право предприятия на нематериальные активы. Выявленные при инвентаризации излишествующие нематериальные активы приходуются на баланс предприятия следующей проводкой:

Д 04 К 91-1 — оприходование ранее не учтенных немате­риальных активов, выявленных в результате инвентаризации.

Если в результате инвентаризации в организации были выявлены нематериальные активы, на которые отсутствует документация, то их списание оформляется следующими проводками:

Д 05 К 04 – списание амортизации по нематериальным активам;

Д 94 К 04 – списание остаточной стоимости нематериальных активов.

**2.7. Переоценка нематериальных активов**

В соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94 (утв. Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 N 359), введенным в действие с 1996 г., нематериальные активы являются частью нематериальных основных фондов, которые, в свою очередь, входят в состав основных фондов.

В МСФО (IAS) 38 предусмотрена возможность учета НМА по одной из двух моделей - модели первоначальной стоимости или модели переоценки. Модель учета по первоначальной стоимости устанавливает следующее правило:

"После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения" (параграф 74 МСФО (IAS) 38). Надо иметь в виду, что речь могла идти только о переоценке активов по восстановительной стоимости.

Предписанные в п. п. 17 - 21 ПБУ 14/2007 правила переоценки нематериальных активов аналогичны механизму переоценки основных средств. Однако есть существенные отличия.

Во-первых, основные средства переоцениваются по текущей (восстановительной) стоимости, а нематериальные активы - по текущей рыночной стоимости.

Пунктом 43 Методических указаний по учету основных средств определено:

"Под текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта".

Пунктом 13 ПБУ 14/2007 установлено:

"Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки".

Иными словами, текущая восстановительная стоимость может быть определена всегда, а вот текущая рыночная - только при наличии активного рынка, на что дополнительно указано в п. 17 ПБУ 14/2007.

Что касается активного рынка, то МСФО, например, при регламентации переоценки нематериальных активов исходят из следующего:

Активный рынок для НМА редкое, но, тем не менее, возможное явление. Например, в некоторых юрисдикциях может существовать активный рынок для свободно обращающихся разрешений на перевозку пассажиров, рыбную ловлю, производственные квоты. Однако активный рынок не может существовать для торговых марок, титульных данных, прав на издание музыки и кинофильмов, патентов или товарных знаков, поскольку все эти активы являются уникальными. Кроме того, хотя нематериальные активы являются предметом покупки и продажи, договоры заключаются между отдельными покупателями, а сделки происходят довольно редко. По этим причинам уплаченная за один актив цена не может служить достаточным подтверждением справедливой стоимости другого актива. Более того, информация о ценах зачастую носит закрытый характер" (параграф 78 МСФО (IAS) 38) [12, c.26].

Активный рынок предполагается для объектов, которые в соответствии с ПБУ 14/2007 вообще не являются нематериальными активами. А те, что являются нематериальными активами в соответствии с ПБУ 14/2007 (например, патенты и права на издание кинофильма), не признаются рыночными активами, поскольку уникальны.

Во-вторых, переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта (п. 15 ПБУ 6/01), а переоценка объекта нематериальных активов производится путем пересчета остаточной стоимости НМА.

В-третьих, в ПБУ 14/2007 предписано отражать результаты переоценки в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

Итак, если все же у организации найдутся нематериальные активы, для которых существует активный рынок, то при проведении переоценки организация должна учитывать следующие правила.

Переоценка нематериальных активов согласно ПБУ 14/2007 проводится:

* в отношении группы однородных нематериальных активов (п. 17);
* регулярно (п. 18), но не чаще одного раза в год (п. 17);
* на начало отчетного периода по текущей рыночной стоимости исключительно по данным активного рынка (п. 17);
* путем пересчета их остаточной стоимости (п. 19).

Результаты переоценки нематериальных активов учитываются при формировании баланса на начало текущего года и отражаются в пояснительной записке к отчетности за предыдущий год (п. 20 ПБУ 14/2007).

Результаты переоценки на счетах учета учитываются в следующем порядке (п. 21 ПБУ 14/2007):

* сумма дооценки нематериальных активов в результате первой переоценки и уценки активов в пределах сумм добавочного капитала, образовавшихся в результате предыдущих переоценок, отражается в добавочном капитале;
* суммы уценки нематериальных активов в результате первой переоценки и суммы дооценки нематериальных активов в пределах сумм ранее проведенных уценок отражаются по счету нераспределенной прибыли (убытка);
* превышение суммы уценки над суммой дооценки, отраженной в добавочном капитале, отражается в нераспределенной прибыли (убытке), а сумма превышения дооценки над суммой уценки, ранее учтенной в нераспределенной прибыли (убытке), отражается в добавочном капитале;
* при выбытии нематериального актива сумма дооценки списывается в нераспределенную прибыль.

Заметим, что в МСФО суммы уценки при первой переоценке или суммы уценки, превышающие суммы дооценки, накопленные в добавочном капитале, а также суммы дооценки в пределах сумм, учтенных ранее в отчете о прибылях и убытках, признаются в отчете о прибылях и убытках (параграф 86 МСФО (IAS) 38), а не в нераспределенной прибыли, как это предусмотрено в ПБУ 14/2007. Это объясняется тем, что в МСФО результат переоценки учитывается в году переоценки, в РСБУ - на начало года.

Итак, в учете ОАО НПО «ИСКРА» числится объект НМА, который был введен в эксплуатацию в декабре 2007 г. по фактической стоимости 1 млн. руб. Срок полезного использования установлен в пять лет.

В соответствии с учетной политикой организация производит переоценку данной группы нематериальных активов. Первая переоценка произведена на 1 января 2009 г. Текущая рыночная стоимость актива составила 900 тыс. руб. Вторая переоценка проведена на 1 января 2011 г. Текущая рыночная стоимость составила 200 тыс. руб. (таблица 4).

Таблица 4 – Учет объекта НМА.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет  счета | Кредит  счета | Сумма,  тыс. руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Постановка на учет объекта НМА | 04 | 08/5 | 1000 |
| Начисление амортизации за 2008 г. | 20 (23, 25, 26) | 02 | 200 |
| Формирование в учете остаточной стоимости  объекта на дату переоценки | 05 | 04 | 200 |
| Переоценка объекта нематериального актива на 1 января 2009 г.  ((900 - (1000 - 200)) = 100 тыс. руб.) | 04 | 83 | 100 |
| Начисление амортизации за 2009 и 2010 гг.  (900 : 4 x 2) | 20 (23, 25, 26) | 02 | 450 |
| Формирование в учете остаточной стоимости  объекта на дату переоценки | 05 | 04 | 450 |
| Переоценка объекта нематериального актива на 1 января 2011 г. Поскольку уценка балансовой стоимости произведена на сумму большую, чем  числится в добавочном капитале, разница  зачисляется на счет нераспределенной прибыли (убытка) | 83  84 | 04  04 | 100  150 |

**3. Мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета нематериальных активов**

**3.1. Анализ ошибок в учете нематериальных активов**

|  |
| --- |
|  |
|  |
| Организация и ведение учета нематериальных активов (НМА) имеет ряд особенностей, незнание которых приводит к ошибкам. При этом в бухгалтерском учете они зачастую возникают еще при покупке или создании нематериального актива. Итак, рассмотрим основные ошибки при учете нематериальных активов.  **Первая ошибка. Признание нематериальным активом объекта, который таковым не является.** Например, фирма приобретает лицензию на осуществление деятельности сроком на 3 года. В бухгалтерском учете бухгалтер отражает лицензию как НМА на счете 04 «Нематериальные активы» с ежемесячной амортизацией. Ошибка заключается в том, что лицензия не является НМА, так как не отвечает «нематериальным» критериям. Однако сумму, уплаченную за лицензию, в бухучете следовало бы отнести на расходы будущих периодов.  Такая же ошибка часто случается при приобретении компьютерных, например, бухгалтерских, программ. Рассмотрим этот случай.  Организация чаще всего приобретает программный продукт на основании авторского договора на передачу неисключительных прав (по-другому этот договор часто называют лицензионным). В этом случае перехода исключительных прав на программу не происходит (ст. 30 Федерального закона от 9 июля 1993 г. № 5351-1). Организация лишь получает за плату право пользоваться программой на тех же условиях, что и другие пользователи. Поэтому расходы на приобретение программы не могут быть включены в состав нематериальных активов.  Расходы по приобретению программы, лицензии, должны признаваться расходами будущих периодов, подлежащими списанию в состав текущих затрат исходя из срока, в течение которого планируется использовать указанную программу (п. 65 приказа Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34 «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»).  Если же фирма приобретает неисключительные права на использование программных продуктов, то расходы на покупку права на использование компьютерных программ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям) она относит к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ).  Согласно требованиям пункта 1 статьи 272 Налогового кодекса, такие расходы списываются так же, как в бухгалтерском учете — равномерно в течение срока, за который они получены (либо определены организацией самостоятельно). В таком же порядке учитываются расходы на приобретение лицензии.  Если фирма покупает бухгалтерскую компьютерную программу по лицензионному договору, она не вправе включить расходы на приобретение программы в состав НМА.  **Вторая ошибка. Первоначальная стоимость НМА сформирована неверно.**  Обратим внимание: фактически, хотя прямо это и не прописано в Налоговом кодексе, правила формирования первоначальной стоимости НМА в налоговом и бухгалтерском учете одинаковы (изъятия составляют прямые исключения). Прежде всего, это относится к процентным расходам по кредитам и займам, которые вне зависимости от цели кредитования отнесены статьей 265 Налогового кодекса к внереализационным расходам периода. Остальные расходы, прямо и непосредственно связанные с приобретение актива, должны формировать его первоначальную стоимость.  Стоимость нематериальных активов, принятых к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.  **Третья ошибка. Неправильный учет затрат на интернет-сайт.**  Часто бухгалтеры допускают ошибки и при учете затрат на интернет-сайт. Здесь возможны несколько вариантов учета:   * при наличии у фирмы исключительных прав на отдельные «составляющие» сайта (например, дизайн-макет), соответствующие расходы отражают в бухгалтерском и налоговом учете как НМА; * если исключительные права отсутствуют, то такие расходы относятся к рекламным и учитываются как прочие затраты через предварительное отнесение в состав расходов будущих периодов так, как было описано выше (п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). Минфин России поддерживает данную позицию в своем письме от 12 марта 2006 г. № 03-03-04/2/54 [17].   Таким образом, нужно очень внимательно подходить к правильному признанию объектов в качестве НМА. Конечно же, актив не имеет материально-вещественной структуры, но организация должна иметь документ, подтверждающий исключительное право на него (таблица 5).  Таблица 5. – Примеры нематериальных активов и подтверждающие их принадлежность организации документы   |  |  | | --- | --- | | Вид нематериального актива (НМА) | Документ, подтверждающий существование НМА и право вашей организации на него | | Исключительное право на изобретение, промышленный образец, полезную модель | Патент, выданный Роспатентом (если НМА создан в вашей организации). Договор уступки патента, зарегистрированный в Роспатенте, и исключительная лицензия (приобретение) | | Исключительное авторское право на программу для ЭВМ, базу данных | Акт ввода НМА в эксплуатацию или свидетельство о регистрации права на данный НМА, получаемое в добровольном порядке в Роспатенте (если НМА создан в вашей организации). Договор уступки права, зарегистрированный в Российском агентстве по правовой охране программ для ЭВМ, исключительная лицензия и акт приемки-передачи НМА (приобретение) | | Имущественное право на топологию интегральной микросхемы | Свидетельство о регистрации права, выданное Роспатентом (если НМА создан в вашей организации). Договор уступки права, зарегистрированный в Российском агентстве по правовой охране программ для ЭВМ, исключительная лицензия и акт приемки-передачи НМА (приобретение) | | Исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров | Свидетельство, выданное Роспатентом (если НМА создан в вашей организации). Договор уступки права, зарегистрированный в Российском агентстве по правовой охране программ для ЭВМ, и исключительная лицензия (приобретение) | | Исключительное право на селекционные достижения | Патент, выданный Государственной комиссией РФ по испытанию и охране селекционных достижений (если НМА создан в вашей организации). Договор уступки права, зарегистрированный в Российском агентстве по правовой охране программ для ЭВМ, и исключительная лицензия (приобретение) | | Деловая репутация организации | Договор продажи предприятия, зарегистрированный в Российском агентстве по правовой охране программ для ЭВМ, передаточный акт, акт инвентаризации, передаточный баланс, заключение аудитора о составе и стоимости имущества | |

**3.2. Рекомендации по совершенствованию учета нематериальных активов**

Инвестиционная привлекательность, конкурентные преимущества, управление рисками и адаптация бизнеса к инновационной экономике определяются наличием нематериальных активов — исключительными правами на служебную и приобретенную интеллектуальную собственность, которые подтверждаются надлежаще оформленными документами, не подвержены инфляции и являются интеллектуальным капиталом бизнеса, обеспечивают повышение его доходности на условиях лицензионного договора или его ликвидность отчуждением исключительных прав на интеллектуальную собственность.

В учете нематериальных активов мы говорим с развитыми странами на разных языках. Нематериальные активы западных компаний объединяют до 90 % всех активов предприятия и являются неотъемлемым условием успешного бизнеса. Нематериальные активы отечественных предприятий являются налогооблагаемой базой прибыли и практически исключены из бизнеса, однако в умелых руках могут приносить существенные дивиденды правообладателю. Поэтому, необходимо предложить бизнесу оптимальные методики восстановления, оптимизации нематериальных активов и совершенствования их бухгалтерского учета.

Использование стандартизованных на государственном уровне и адаптированных к бизнесу методик позволит избежать искажений бухгалтерской отчетности, налоговых нарушений и санкций, обеспечит оценку рыночной стоимости и страхование имущественных прав, кредитование под залог нематериальных активов и снизит риски рейдерства интеллектуальной собственности.

В порядке реализации программы разработки национальных стандартов Техническим комитетом по стандартизации «Интеллектуальная собственность и инновации» начата разработка второго национального стандарта РФ

**Выводы и предложения**

С развитием рыночной экономики, большого значения информации в нашей жизни, приобрели нематериальные активы организаций. Товарный знак, деловая репутация фирмы подчас могут стоить гораздо больше чем имущество фирмы. Множество фирм в настоящее время ведут свою деятельность не в вещественной форме, а в информационной сфере, сфере научно-технических разработок. Для них нематериальные активы играют главную роль в организации ведения дел.

В работе были рассмотрены на основе действующего законодательства различные пути принятия к учету и выбытия нематериальных активов, документы, при помощи которых осуществляется синтетический и аналитический учет движения нематериальных активов, рассмотрены различные способы начисления амортизации по нематериальным активам.

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.

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.

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.

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».

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.

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.

Современные ПБУ «Учет нематериальных активов» 14/2007 противоречат отдельным нормативно правовым актам. Также в связи с вступлением в силу с января 2008 г. части четвертой Гражданского кодекса РФ, нормами которой окончательно урегулировались вопросы правового обеспечения использования результатов интеллектуальной собственности при ведении предпринимательской деятельности хозяйствующими субъектами, Минфину РФ рекомендуется внести изменения в отдельные положения существующих ПБУ.

**Список использованных источников**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I, II, III и IV. – М.: Омега-Л, 2007. – 669 с.

2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ (ред. от 03.11.2006). // 22 положения по бухгалтерскому учету. – М.: Эксмо, 2007.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (в ред. от 26.03.2007). // 22 положения по бухгалтерскому учету. – М.: Эксмо, 2007.

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94н., - М.: Омега-Л, 2007. – 128 с.

5. Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2007. Утверждено Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н.

6. Бухгалтерский учет: Учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др. / Под ред. П.С. Безруких. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2006. – 670 с.

7. Бухгалтерский финансовый учет: учебник для вузов / Под ред. проф. Ю.А. Бабаева. – М.: Вузовский учебник, 2006. – 525 с.

8. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2007.– 717 с.

10. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / П.И Камышанов, А.П. Камышанов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Омега-Л, 2006.- 589 с.

9. Захарьин В.Р. Особенности учета объектов нематериальных активов в 2007 г оду.// "Финансовые и бухгалтерские консультации", 2007, N 6.

10. Мусина А. Затраты на получение товарного знака.// "Финансовая газета. Региональный выпуск", 2005, N 17.

11. Поленова С.Н. Нематериальные активы: признание и учет.// "Все для бухгалтера", 2007, N 10.

12. Рассказова-Николаева С.А., Калинина Е.М., Карлова О.К., Пшиншева Т.Х.

Нематериальные активы в хозяйственной практике предприятий // "Экономико-правовой бюллетень", 2008, N 7

13. Семенова М.В. Товарные знаки: учет и налогообложение.// "Российский налоговый курьер", 2007, N 34.

14. Середа К. Н. Бухгалтерский учет в строительстве / Серия «Библиотека бухгалтера и аудитора». – Ростов-на-Дону: «Феникс», 2004. – 448с

15. Фомичева Л.П. Товарные знаки: получение, учет и использование.// "Консультант", 2004, N 12.

16. [www.npoiskra.ru](http://www.npoiskra.ru)

17. [www.pbuh.ru](http://www.pbuh.ru)

Приложения