**ОГЛАВЛЕНИЕ**

[ВВЕДЕНИЕ 4](#_Toc11212409)

[1. СУЩНОСТЬ И КЛАССИФИКАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ 6](#_Toc11212410)

[1.1 Нематериальные активы как экономическая категория 6](#_Toc11212411)

[1.2 Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета 14](#_Toc11212412)

[1.3 Правовое обеспечение операций с нематериальными активами 15](#_Toc11212413)

[2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ 19](#_Toc11212414)

[2.1 Организация учета нематериальных активов 19](#_Toc11212415)

[2.2 Учет поступления и выбытия нематериальных активов 23](#_Toc11212416)

[2.3 Амортизация и инвентаризация нематериальных активов 32](#_Toc11212417)

[2.4 Международная практика учета нематериальных активов 37](#_Toc11212418)

[3. особенности организации нематериальных активов в современных условиях на ОАО «Вымпел» 45](#_Toc11212419)

[3.1 Оценка нематериальных активов и раскрытие информации бухгалтерской отчетности 45](#_Toc11212420)

[3.2 Механизм амортизации нематериальных активов для целей налогообложения 50](#_Toc11212421)

[3.3 Анализ оборачиваемости и эффективности использования нематериальных активов 61](#_Toc11212422)

[ЗАКЛЮЧЕНИЕ 69](#_Toc11212423)

[БИБЛИОГРАФИЯ 73](#_Toc11212424)

[ПРИЛОЖЕНИЯ 76](#_Toc11212425)

# ВВЕДЕНИЕ

С развитием рыночных отношений становится все более очевидным, что так называемые материальные активы не являются единственным фактором обеспечения доходности организации, и что существуют иные их виды, которые не имеют такого классического признака, как вещественная субстанция, но могут играть важнейшую роль в процессе получения предприятием прибыли.

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.

Это связано с постоянными изменениями в методологии учета данных активов, происходящими в связи с процессом реформирования отечественного учета, а также формированием законодательной базы в области налогообложения.

Наиболее яркими примерами таких новшеств являются введение с 1 января 2001 года Положения по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” (ПБУ 14/2000), окончательный переход с 1 января 2002 года на новый План счетов бухгалтерского учета, введение с 1 января 2002 года главы 25 “Налог на прибыль организаций” Налогового кодекса РФ и т. д.

Происходящие изменения затронули, в частности, порядок отражения в бухгалтерском учете программ для ЭВМ с неисключительным правом использования, а также квартир, находящихся в собственности организации, выдвинули новые требования к расчету амортизации нематериальных активов для целей исчисления налога на прибыль и т. д.

Актуальность выбранной темы заключается в исследовании происходящих в настоящее время изменений связанных с особенностями учета и налогообложения нематериальных активов.

Цель настоящей работы - раскрыть основные особенности бухгалтерского учета нематериальных активов на примере конкретного предприятия, в соответствии с законодательными и нормативными актами и обозначить проблемы, с этим связанные.

В данной работе разработаны правовые аспекты создания, приобретения, выбытия нематериальных активов, их учет, а также налогообложение на ОАО “Вымпел”.

При анализе эффективности использования нематериальных активов на

ОАО “ Вымпел” были рассмотрены следующие методы:

трендовый анализ - расчет абсолютных и относительных отклонений по отношению к постоянной и переменной базе.

горизонтальный анализ - сравнение каждой позиции отчетности с предыдущим периодом.

вертикальный анализ - представление бухгалтерской отчетности в виде относительных величин, характеризующих структуру, то есть рассчитывается доля (удельный вес) частных показателей в обобщающих итоговых данных.

Эта тема заинтересовала меня потому, что особенности учета нематериальных активов являются принципиально новыми объектами российского бухгалтерского учета, и, соответственно наиболее любопытной.

В качестве информационной базы при написании выпускной работы были использованы законодательные и нормативные документы, периодические издания (журналы с приложениями), а также работы российских авторов, посвященные проблемам и практике учета нематериальных активов в Российской Федерации.

# 1. СУЩНОСТЬ И КЛАССИФИКАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

## 1.1 Нематериальные активы как экономическая категория

В современных условиях хозяйствования и в России, и за рубежом широ­кое применение получили нематериальные активы. Это обусловлено быстротой и масштабами технологических изменений, распространением информационных технологий, активной инвестиционной деятельностью, стремлением получить признание на внутреннем и мировом рынках, развитием и интеграцией международных финансовых рынков. В последнее время в имуществе хозяйственных организаций доля нематериальных активов неуклонно возрастает. Хотя эти активы и являются составной частью всего имущества предприятия, их использование в хозяйственной деятельности значительно отличается от использования материальных объектов, так как они не имеют вещественной формы.

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.

Отличительными признаками нематериальных активов являются:

1. отсутствие материально-вещественной (физической) формы;
2. длительный период использования - свыше 12 месяцев;
3. возможность идентификации, т. е. выделения из общей массы имущества предприятия;
4. способность приносить организации доход.

Нематериальными активами являются не сами патенты, товарные знаки, полезные модели, программы ЭВМ и др., а лишь права на их использование.

Согласно Положению о бухгалтерском учете и отчетности РФ (п.55) к нематериальным активам относят права, возникающие:

из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.;

из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения;

из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;

из прав на ноу-хау и др.

Кроме того, к нематериальным активам относятся права пользования земельными участками, природными ресурсами, организационные расходы и цена фирмы (деловая репутация).

Можно выделить следующие виды нематериальных активов:

- объекты интеллектуальной собственности;

- права пользования природными ресурсами;

- отложенные затраты;

- деловая репутация организации.

Объекты интеллектуальной собственности разделяют на два вида: регулируемые патентным правом (объекты промышленной собственности) и регулируемые авторским правом.

Правовое регулирование объектов промышленной собственностиосуществляется Патентным законом РФ от 23.09.92 г. за № 3517-1, Законом РФ

“О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров Российской Федерации” от 23.09.92 г. за № 3520-1, а также подзаконными нормативными актами, регулирующими процедуру оформления и регистрации объектов, размеры пошлин и иные вопросы.

Патентное право охраняет содержание произведения. Для охраны изобретения, полезных моделей, промышленных образцов, фирменных наименований, товарных знаков, знаков обслуживания необходима их регистрация по установленной процедуре в соответствующих органах. Перечень объектов, охраняемых патентным правом, исчерпывающий. К объектам, регулируемым патентным правом относят:

- Изобретение, если оно является новым и промышленно применимо (устройство, вещество, микроорганизм, культуры клеток растений и животных) или является известным устройством, способом, веществом, но имеет новое применение. Патент на изобретение выдается сроком до 20 лет и удостоверяет приоритет изобретения, авторство, а также исключительное право на его использование;

- Промышленный образец - художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид. Отличительными признаками патентоспособности промышленного образца являются его новизна, оригинальность, и промышленная применимость. Патент на промышленный образец выдается на срок до 10 лет и может быть продлен еще на срок до 5 лет;

- Полезная модель - конструктивное выполнение из составных частей. Отличительные признаки полезной модели - новизна и промышленная применимость;

- Товарный знак и знак обслуживания - обозначения, позволяющие различать соответственно однородные товары и услуги разных юридических или физических лиц;

- Наименование места происхождения товара - название географического объекта, используемого для обозначения товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными и (или) людскими факторами.

Отношения, возникающие в связи с регистрацией, правовой охраной и использованием товарных знаков, знаков обслуживания и наименований мест происхождения товаров регулирует Закон РФ от 23 сентября 1992 г.

№ 3520-1 “О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров”.

Право на товарный знак охраняется законом.

Владелец товарного знака имеет исключительное право пользоваться и распоряжаться товарным знаком, а также запрещать его использование другими лицами. Необходимым условием охраны товарного знака является его государственная регистрация.

Товарный знак может быть зарегистрирован на имя юридического лица, а также физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность.

На зарегистрированный товарный знак выдается свидетельство на товарный знак.

Свидетельство удостоверяет приоритет товарного знака, исключительное право владельца на товарный знак в отношении товаров, указанных в свидетельстве.

Никто не может использовать охраняемый в Российской Федерации товарный знак без разрешения его владельца.

Необходимо отметить, что закон охраняет как использование товарного знака в целом, так и какого-либо элемента в составе товарного знака. Несанкционированное использование охраняемого элемента товарного знака без элемента, не подлежащего правовой охране, является нарушением прав на товарный знак.

- Фирменное наименование - индивидуальное название юридического лица. Оно регистрируется при государственной регистрации юридического лица и действует во время его существования.

Правовой формой использования фирменного наименования является лицензионный договор;

- Ноу-хау - информация технического, организационного, служебного или коммерческого характера, имеющая коммерческую ценность в связи с неизвестностью ее третьим лицам. К этой информации нет свободного доступа на законном основании, и обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности.

В отличие от других объектов промышленной собственности ноу-хау не подлежит регистрации, а охраняется путем запрета на ее разглашение для лиц, имеющих доступ к этой информации. По договору о передаче ноу-хау передается само ноу-хау, а не право пользования им. Обязательными элементами договора о передаче ноу-хау являются описание всех признаков передаваемого объекта, меры по охране конфиденциальности и содействие в практической осуществимости ноу-хау.

Правовое регулирование объектов авторским правом осуществляется в соответствии с Законом РФ “О правовой охране программ для ЭВМ и баз данных” от 23.09.92 г. за № 3523-1, Законом РФ “О правовой охране топологий интегральных микросхем” от 23.09.92 г. за № 3526-1, Законом РФ “Об авторском праве и смежных правах” от 09.07.93 г. за № 5351-1.

К объектам, регулируемым авторским правом относят:

- Программа для ЭВМ, а также подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы;

- База данных - объективная форма представления и организации совокупности данных (статей, расчетов и др.).

Следует отметить, что авторское право на программы для ЭВМ и базы данных не связано с правом собственности на их материальный носитель. Любая передача прав на материальный носитель не влечет за собой передачи каких-либо прав на программы для ЭВМ и базы данных.

Автором программы для ЭВМ или базы данных признается физическое лицо, в результате творческой деятельности которого они созданы.

Часто бывает, что программа для ЭВМ или база данных созданы совместной творческой деятельностью двух и более физических лиц. В этом случае независимо от того, состоит ли программа для ЭВМ или база данных из частей, каждая из которых имеет самостоятельное значение, или является неделимой, каждое из этих лиц признается автором такой программы для ЭВМ или базы данных.

Имущественные права на программу для ЭВМ или базу данных, созданные в порядке выполнения служебных обязанностей или по заданию работодателя, принадлежат работодателю, если в договоре между ним и автором не предусмотрено иное.

Обладатели исключительных авторских и смежных прав вправе требовать от нарушителя:

1) признания прав;

2) восстановления положения, существовавшего до нарушения права, и прекращения действий, нарушающих право или создающих угрозу его нарушению;

3) возмещения убытков, включая упущенную выгоду;

4) взыскание дохода, полученного нарушителем вследствие нарушения авторских прав, вместо возмещения убытков;

5) выплаты компенсации в сумме от 10 до 50 000 МРОТ, определяемой по усмотрению суда;

6) принятии иных мер, связанных с защитой авторских прав.

- Топология интегральных микросхем - зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними.

В соответствии с Патентным законом топологии интегральных микросхем не признаются патентоспособными изобретениями.

Правовая охрана, предоставляемая законодательством, распространяется только на оригинальную топологию. Оригинальной является топология, созданная в результате творческой деятельности автора. Топология признается оригинальной до тех пор, пока не доказано обратное.

Правовая охрана, не распространяется на идеи, способы, системы, технологию или закодированную информацию, которые могу быть воплощены в топологии.

Автором топологии признается физическое лицо, в результате творческой деятельности которого эта топология была создана. Если топология создана совместно несколькими физическими лицами, каждое из этих лиц признается автором такой топологии.

Имущественные права на топологию, созданную в порядке выполнения служебных обязанностей или по заданию работодателя, принадлежат работодателю.

Согласно статье 11 Закона об охране топологий интегральных микросхем, при нарушении авторского права автор топологии и иной правообладатель может требовать:

1) признания прав;

2) восстановления положения, существовавшего до нарушения права, и прекращения действий, нарушающих право или создающих угрозу его нарушению;

3) возмещения причиненных убытков;

4) принятия иных мер, связанных с защитой их прав.

- Произведения науки, литературы и искусства;

Авторское право распространяется на произведения, обнародованные либо не обнародованные, но находящиеся в какой-либо объективной форме. При этом согласно закону объективной является письменная форма (рукопись, машинопись); устная форма (публичное произнесение); звуко- или видеозапись (механическая, магнитная, цифровая, оптическая); изображение (рисунок, эскиз, чертеж, фотокадр); объемно-пространственная форма (макет, скульптура, модель) и другие формы.

Авторское право на произведение науки, литературы и искусства возникает в силу факта его создания.

Название произведения также подлежит охране как объект авторского права в том случае, если является результатом творческой деятельности автора и может использоваться самостоятельно.

Авторское право на произведение, созданное в порядке выполнения служебных обязанностей или служебного задания работодателя, принадлежит его автору. Но исключительные права на использование служебного произведения принадлежат лицу, с которым автор состоит в трудовых отношениях, то есть работодателю.

- Лицензии, дающие право заниматься определенным видом деятельности, если они выдаются на срок более 1 года.

Права пользования природными ресурсамисоставляют право пользования земельным участком, недрами и право на геологическую и другую информацию о недрах.

Отложенные затраты- организационные расходы и расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР).

Организационные расходы состоят из затрат организации в период ее создания до момента регистрации.

Расходы по НИОКР- затраты на осуществление или приобретение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ с целью совершенствования техники, технологии, организации производства и управления.

Затраты по НИОКР, выполняемые для других организаций, рассматриваются как коммерческие операции и в состав нематериальных активов не включаются.

Деловая репутация организации(“гудвилл”) - разница между стоимостью фирмы как единого целостного имущественно-финансового комплекса, имеющего определенную репутацию, и балансовой стоимостью имущества этой фирмы. В отечественном учете цена фирмы определена законодательно как “разница между покупкой и оценочной стоимостью имущества” по приватизируемым организациям.

В состав нематериальных активов не включают интеллектуальные и деловые качества человека, его квалификацию и способность к труду, поскольку они неотделимы от своего носителя и не могут быть использованы без него.

## 1.2 Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета

Термин “нематериальные активы” стал использоваться в российском учете с 1990 г. Для целей бухгалтерского учета нематериальные активы - это показатель финансовой отчетности, соответствующей юридическим и финансово-экономическим требованиям законодательства и нормативным актам РФ.

В 2000 г. в связи с появлением ПБУ 14/2000 “Учет нематериальных активов” состав объектов, учитываемых как нематериальные объекты, заметно сократился.

В соответствии с п. 4 ПБУ 14/2000 выделяют следующие виды нематериальных активов:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности;

- организационные расходы;

- деловая репутация организации.

Более того, согласно п. 3 ПБУ “при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо единовременное выполнение

следующих условий:

- отсутствие материально-вещественной структуры;

- возможность идентификации (выделения, отделения) организаций от другого имущества;

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

- использование в течении длительного времени, продолжительностью свыше 12 месяцев;

- организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

- способность приносить организации доход в будущем;

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы и т.п.)”.

Из этих условий вытекает, что ранее признаваемые нематериальными активами товарные знаки, программы ЭВМ, базы данных, жилые квартиры и т.п. теперь таковыми не являются. Не вошли в состав нематериальных активов и авторские права на произведения науки, литературы и искусства, а также объекты смежных прав.

Для постановки на учет нематериальных активов принципиально важно документально подтвердить исключительные права предприятия на данный объект, поэтому необходимо рассмотреть правовое обеспечение операций с нематериальными активами.

## 1.3 Правовое обеспечение операций с нематериальными активами

Законодательство об интеллектуальной собственности гарантирует охрану исключительных как имущественных, так и неимущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Чаще всего под исключительными правами понимают именно имущественные права и прежде всего право правообладателя препятствовать другим лицам использовать объекты его интеллектуальной собственности и давать разрешение другим лицам на использование такого объекта. Отнесение в этом смысле исключительных прав к имущественным основывается на том, что такие права позволяют извлекать определенные денежные выгоды и предъявлять определенные имущественные требования к третьим лицам.

Исключительные неимущественные права относятся к личным правам, т.е. правам личности. Их нельзя передавать другим лицам, они неотчуждаемы и охраняются бессрочно.

Объектами учета и объектами различных сделок могут быть только исключительные имущественные права.

Документами, подтверждающими права организации-правообладателя и отражающими сущность сделок и хозяйственных операций с интеллектуальной собственностью, являются :

- охранные документы;

- прилагаемые к договорам оригиналы или копии выданных общественными организациями документов о регистрации авторских и смежных прав;

- договоры об уступке прав;

- лицензионные договоры;

- договоры о ноу-хау;

- договоры о создании объекта интеллектуальной собственности;

- учредительные документы.

Охранный документ- это документ, выдаваемый правообладателю по его просьбе уполномоченным государственным органом и подтверждающий исключительные права правообладателя на объект интеллектуальной собственности. Необходимо учитывать, что учету в нематериальных активах организации подлежат права, подтверждаемые охранными документами любых стран, а не только российскими патентами и свидетельствами.

Патент выдается:

- автору изобретения, полезной модели, промышленного образца;

- физическим и юридическим лицам, которые указаны автором в заявке на выдачу патента;

- работодателю в случаях, когда изобретение, полезная модель, промышленный образец созданы работником в связи с выполнением им своих служебных обязанностей.

К охранным документам в РФ относятся:

- патент на изобретение;

- свидетельство на полезную модель;

- патент на промышленный образец;

- свидетельство на товарный знак;

- свидетельство на знак обслуживания;

- свидетельство об официальной регистрации программ для ЭВМ;

- свидетельство об официальной регистрации баз данных;

- свидетельство об официальной регистрации топологии интегральной микросхемы;

- патент на селекционные достижения.

Договор об уступке прав- это договор, выражающий содержание соглашения сторон, в соответствии с которым одна из сторон на определенных соглашением условиях уступает свои исключительные права другой стороне, при этом другая сторона становится правообладателем.

Лицензионный договор- это договор, выражающий содержание соглашения сторон, в соответствии с которыми одна из сторон на определенных соглашением условиях дает свое разрешение (лицензию) и предоставляет другой стороне право на использование объекта своей интеллектуальной собственности, а другая сторона принимает на себя право на использование объекта и обязуется использовать этот объект.

Договор о ноу-хау- это договор, выражающий содержание соглашения сторон, в соответствии с которым одна из сторон на определенных соглашением условиях раскрывает другой стороне сущность своего ноу-хау, разрешает его использовать и предоставлять другой стороне право использовать ноу-хау, являющееся предметом соглашения, при этом другая сторона обязуется использовать и не разглашать ноу-хау.

К учредительным документамотносятся уставы и учредительные договора, составленные и подписанные учредителями, зарегистрированные в соответствующих органах государственной регистрации согласно действующему законодательству.

Интеллектуальная собственность может поступить в нематериальные активы создаваемого или уже созданного юридического лица путем внесения прав, относящихся к интеллектуальной собственности, в счет вклада одного или нескольких учредителей в состав имущественного комплекса коммерческой организации. Причем передача права пользования данным объектом производится по лицензионному договору или договору об уступке прав.

Интеллектуальная собственность не передается по договору дарения, договору купли-продажи и договору мены, поэтому эти виды договоров не являются основаниями для учета интеллектуальной собственности в нематериальных активах организации.

# 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

## 2.1 Организация учета нематериальных активов

При организации учета нематериальных активов на предприятии следует руководствоваться соответствующими законодательными и нормативными документами.

Бухгалтерский учет нематериальных активов должен обеспечивать выполнение следующих задач:

- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете всех случаев движения нематериальных активов;

- достоверное определение результатов от списания и прочего выбытия нематериальных активов;

- контроль за сохранностью нематериальных активов, принятых к бухгалтерскому учету.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

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

Учет нематериальных активов строится на предприятии в соответствии с учетной политикой, утвержденной руководителем. В ней определяется:

1. Перечень объектов учета, относящихся к нематериальным активам предприятия.

2. Срок полезного использования нематериальных активов.

3. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам: линейный - по нормам, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) или способ уменьшаемого остатка.

4. Порядок отражения в учете погашения стоимости нематериальных активов (с использованием или без использования счета 05).

Общим требованием для организации учета нематериальных активов является документальное оформление движения объектов нематериальных активов.

Помимо документа, подтверждающего существование самого актива (патент, свидетельство, лицензионный договор ...), в бухгалтерском учете каждый инвентарный объект нематериальных активов должен оформляться соответствующей первичной документацией. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Приказом или распоряжением по организации необходимо определить круг лиц, на которых возлагается ответственность за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы, и определить должностных лиц, которым предоставлено право подписи документов на приобретение, перемещение и списание нематериальных активов. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160, нематериальные активы по мере создания или поступления в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, следует зачислять в состав нематериальных активов на основании акта приемки.

Акты оформляются по факту поступления (выбытия) прав интеллектуальной собственности, по факту создания объектов интеллектуальной собственности, по факту получения прав на использование объектов интеллектуальной собственности на основании документов, подтверждающих права

организации в качестве правообладателя и отражающих сущность сделок и хозяйственных операций.

В ряде случаев, определенных законодательством, требуется подтверждение стоимости поступающего объекта нематериальных активов независимым оценщиком, то есть наличие акта оценки.

Акт приемки (вместе с актом оценки) является основанием для открытия в бухгалтерии предприятия карточки учета нематериального актива.

В соответствии с Постановлением Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. № 71а при постановке на учет нематериальных активов используется лишь одна унифицированная форма первичной учетной документации - карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

Карточка учета нематериальных активов применяется для учета всех видов нематериальных активов. Открывается она на каждый объект в отдельности.

На лицевой стороне карточки указывают полное наименование и назначение объекта, первоначальную стоимость, срок полезного использования, норму и сумму начисленной амортизации, дату постановки на учет, способ приобретения, документ о регистрации и основные сведения по выбытию объекта (номер и дата документа, причина выбытия, сумма выручки от реализации).

На оборотной стороне карточки изложена краткая характеристика объекта нематериальных активов.

При выбытии нематериальных активов составляется Акт выбытия, а при списании объекта нематериальных активов заполняется Акт списания.

Если предприятие предоставляет другому предприятию право пользования каким-либо объектом нематериальных активов, то эти данные отражаются в:

- ведомости учета предоставления лицензии (на основании лицензионных договоров);

- ведомости учета предоставлении ноу-хау (на основании договоров о ноу-хау).

Форма ведомостей разрабатывается предприятием самостоятельно.

Ведомости закрываются после выбытия и списания объекта учета из активов организации.

На основании вышеназванных документов в бухгалтерии информация разносится по счетам:

08 “Вложения во внеоборотные активы”;

04 “Нематериальные активы”;

05 “Амортизация нематериальных активов”;

19/2 “НДС по приобретенным нематериальным активам”;

91 “Прочие доходы и расходы”.

Счет 04 активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности. Учет нематериальных активов на счете 04 осуществляется в первоначальной оценке.

При наличии в организации нескольких видов нематериальных активов значительной стоимости для каждого вида активов открываются субсчета в соответствии с классификацией нематериальных активов, принятой в организации, например :

04-1 “Объекты интеллектуальной собственности”;

04-2 “Отложенные затраты”;

04-3 “Деловая репутация”;

04-4 “Прочие объекты”.

Структура счета 04 “Нематериальные активы” представлена на рис.1.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | Счет 04 | | К |
| Сальдо - остаток стоимости нематериальных активов на начало периода  Поступление нематериальных активов  Сальдо - остаток стоимости нематериальных активов на конец периода | | Выбытие нематериальных активов | |

Рис. 1 Схема счета 04

На счете 05 “Амортизация нематериальных активов” отражаются начисление и списание (при выбытии) амортизации по тем видам нематериальных активов, по которым погашение их стоимости производится с использованием счета 05. Схема счета показана на рис. 2.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | Счет 04 | | К |
| Списание амортизации по выбывающим нематериальным активам | | Сальдо - остаток амортизации нематериальных активов на начало периода  Начисление ежемесячной суммы амортизации  Амортизация по поступающим нематериальным активам Сальдо - остаток амортизации нематериальных активов на конец периода | |

Рис. 2 Схема счета 05

## 2.2 Учет поступления и выбытия нематериальных активов

### 2.2.1 Учет поступления нематериальных активов

При приобретении нематериальных активов основанием для выполнения записей в бухгалтерских регистрах являются: договор уступки (приобретения) прав правообладателем (продавцом), акт приемки-передачи, счет, счет-фактура, платежно-расчетные документы.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности (утвержденным приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н), приобретение нематериальных активов отражается через счет 08 как капитальные вложения (вложения во внеоборотные активы).

По дебету счета 08 формируется первоначальная стоимость приобретенных нематериальных активов.

Первоначальной стоимостью нематериальных активов признается сумма фактических расходов на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Для учета уплачиваемых сумм НДС используется счет 19/2 “НДС по приобретенным НМА”.

Нематериальные активы могут поступать в организацию различными способами. В том числе они могут быть:

1. Приобретены за плату.

Расходы по приобретению нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 “Вложения во внеоборотные активы” с кредита расчетных, материальных и других счетов. После принятия на учет нематериальных активов их отражают по дебету счета 04 “Нематериальные активы” с кредита счета 08.

2. Получены в порядке бартера.

Поступление нематериальных активов в порядке бартера первоначально отражают по дебету счета 08 с кредита счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” или 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” с последующим оприходованием по дебету счета 04 с кредита счета 08.

Переданные в порядке обмена объекты списываются с кредита соответствующих счетов (12, 13, 41, 43) в дебет счета 91 “Прочие доходы и расходы”.

3. Приобретены в качестве вклада в уставный капитал организации.

Нематериальные активы, внесенные учредителями в счет их вкладов в ус- тавный капитал организации, до 1 января 2000 г. оприходовались по дебету

счета 04 “Нематериальные активы” с кредита счета 75 “Расчеты с учредителями”.

С 1 января 2000 г. нематериальные активы, внесенные учредителями или

участниками в счет их вкладов в уставный капитал, целесообразно отражать на счете 08 “Вложения во внеоборотные активы”.

При этом задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал отражают по дебету счета 75 “Расчеты с учредителями” и кредиту счета 80 “Уставный капитал”. На стоимость поступивших в счет вклада в уставный капитал нематериальных активов составляют бухгалтерские записи:

Дебет счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”

Кредит счета 75 “Расчеты с учредителями”

- на сумму вклада в виде НМА

Дебет счета 04 “Нематериальные активы”

Кредит счета 08 “Вложения во внеоборотные активы”

- объект НМА принят к учету

Важно отметить, что согласно статьи 34 Федерального закона от 26 октября 1995 г. № 208-ФЗ “Об акционерных обществах” к оценке имущества, вносимого в качестве вклада в уставный капитал, должен привлекаться независимый оценщик (аудитор), если стоимость такого имущества превышает 200 МРОТ.

Поступление вклада в уставный капитал не облагается НДС и налогом на прибыль.

4. Получены безвозмездно.

Оприходование нематериальных активов, полученных от других организаций или физических лиц безвозмездно, а также в качестве субсидии правительственного органа, отражали до 1 января по дебету счета 04 и кредиту счета 87 “Добавочный капитал”.

С 1 января 2000 г. нематериальные активы, полученные по договору дарения или иным образом безвозмездно, необходимо учитывать по рыночной стоимости на счете 98 “Доходы будущих периодов” с последующим отнесением соответствующей части амортизационных начислений в доход, (дебет счета 98, кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы”).

При этом организация может выбрать способ отнесения стоимости безвозмездно полученных нематериальных активов на финансовые результаты организации:

а) в момент принятия нематериальных активов к учету

Дебет сч. 08 Кредит сч. 98 субсчет “Безвозмездные поступления” - по рыночной стоимости на дату поступления

Дебет сч. 04 Кредит сч. 08 - введен объект в эксплуатацию;

б) по мере начисления амортизации в течении срока полезного использования нематериальных активов

Дебет сч. 26 Кредит сч. 05 ; 04 - начислена амортизация

Дебет сч. 98 Кредит сч. 91 - включена во внереализационные доходы часть стоимости безвозмездно полученного объекта.

5. Получены при приобретении предприятия как имущественного комплекса.

Сложной разновидностью процесса покупки нематериальных активов является операция по приобретению организацией другой организации с включением ее активов и пассивов на свой баланс по цене, превышающей величину их чистых активов. В данном случае покупатель сначала ставит на учет имущество и иные активы покупаемого субъекта (на основании индивидуально составленных документов их первичного учета), а затем на основании карточки учета по ф. № НМА-1 как нематериальный актив сумму превышения общих расходов по покупке - деловую репутацию продаваемой организации. Указанная разница может быть либо положительной, либо отрицательной. Положительная деловая репутация означает, что стоимость организации превышает совокупную стоимость ее активов и обязательств, что организации присуще нечто такое, что не определяется как активы и пассивы. Таким нечто могут быть наличие стабильных покупателей, репутация качества, навыки маркетинга и сбыта, техническое ноу-хау, деловые связи, опыт управления, уровень квалификации персонала и т. п. Таким образом положительная деловая репутация представляет собой надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод. В противоположность отрицательная деловая репутация - своего рода скидка с цены, свидетельствующая об отсутствии этих факторов.

В составе НМА учитывается только положительная деловая репутация, а отрицательная деловая репутация оценивается как доходы будущих периодов (счет 98).

Спецификой деловой репутации является то, что, хотя она возникает в процессе хозяйственной деятельности организации, объектом учета она не является и не обособляется в бухгалтерском балансе. Это связано с практической невозможностью вычисления и группировки затрат по ее формированию, а значит и невозможностью ее оценки.

Объектом учета деловая репутация становится только при продаже организации как имущественного комплекса в целом.

Для целей учета величина приобретенной деловой репутации принимается в размере разницы между суммой, фактически уплаченной продавцу за организацию, и приобретенной покупателем долей в ее активах и обязательствах на дату приобретения. При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

В бухгалтерском учете операции по покупке организации (ее филиала) отражаются следующими записями:

1) Дебет сч. 08, 10, 20 и др. Кредит сч. 76 - имущество, приобретенное в составе организации, ставится на учет по видам, в оценке по первоначальной стоимости;

2) Дебет сч. 04 Кредит сч. 08 - отражаются расходы в сумме превышения над величиной чистых активов (деловая репутация);

3) Дебет сч. 76 Кредит сч. 51,52 - погашена задолженность продавцу.

В момент принятия на учет нематериальных активов суммы НДС, уплаченные при приобретении нематериальных активов, в полном объеме вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет.

При этом делается проводка:

Дебет 68 субсчет “Расчеты по НДС”

Кредит 19 субсчет “НДС по приобретенным нематериальным активам”- отражена сумма НДС, подлежащего вычету при расчетах с бюджетом после принятия на учет нематериальных активов.

В случае приобретения нематериальных активов для использования в производстве и реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от налога на добавленную стоимость, сумма НДС к возмещению не принимается, а учитывается в балансовой стоимости и списывается через износ.

Под моментом принятия на учет объекта понимается его отражение на счете 04 “Нематериальные активы”, поскольку согласно Инструкции по применению Плана счетов счет 08 предназначен для обобщения информации о затратах организации по объектам, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных и прочих активов.

Таким образом, “входной” НДС по таким расходам может быть отнесен к возмещению при расчетах с бюджетом только после их оплаты и отражения актива на счете 04 “Нематериальные активы”.

Не учитывая этот момент в отчетном периоде, занижается сумма НДС, причитающаяся к уплате в бюджет, это может привести к штрафным санкциям.

### 2.2.2 Учет выбытия нематериальных активов

В силу тех или иных причин нематериальные активы, числящиеся в организации списываются с учета.

Основными причинами списания объектов нематериальных активов являются:

- непригодность к дальнейшему использованию;

- истечение срока их полезного использования;

- передача нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал;

- безвозмездная передача нематериальных активов;

- реализация нематериальных активов

Одновременно со списанием стоимости этих объектов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

В соответствии с п. 23 ПБУ 14/2000 доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации.

Списание объектов в связи с непригодностью, а также по истечению срока их полезного использования, производится на основании акта. Акт должен быть составлен компетентной комиссией, которая определяет и указывает в акте причины списания, а также другие аналитические данные.

На основании акта, утвержденного руководителем, делается отметка о выбытии объекта в Карточке учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

При списании объектов нематериальных активов за непригодностью необходимо помнить, что получаемый убыток не уменьшает налогооблагаемую прибыль и должен быть показан в Справке о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 “Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли.

При списании в учете делаются следующие записи:

Дебет 05 Кредит 04 - списывается начисленная амортизация;

Дебет 91 Кредит 04 - списывается остаточная стоимость объекта без уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль;

Дебет 99 Кредит 91 - определяется финансовый результат - убыток.

Организации могут передавать нематериальные активы в качестве вклада в уставный капитал другой организации. Их стоимость определяют исходя из денежной оценки, согласованной учредителями организации.

Для учета информации о наличии и движении инвестиций в уставные капиталы других организаций используется счет 58 “Финансовые вложения”.

Дебет 58 Кредит 91/1 - отражается передача вклада в согласованной оценке;

Дебет 91/2 Кредит 04 - списана остаточная стоимость переданных нематериальных активов;

Дебет 05 Кредит 04 - списана начисленная амортизация;

Дебет 91/3 Кредит 19 - списана сумма НДС;

Дебет 91/9 Кредит 99 - отражен финансовый результат

Эта прибыль подлежит налогооблажению в том налоговом периоде, в котором была осуществлена передача объекта НМА.

Если же согласованная оценка передаваемого НМА меньше его остаточной стоимости, то организация получит убыток:

Дебет сч. 99 Кредит сч. 91/9

Сумма нанесенного убытка не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Согласно п. 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ, передача прав собственности на товары (работы, услуги) на безвозмездной основе признается

их реализацией и облагается НДС.

Таким образом, передающая сторона должна составить счет-фактуру по установленной форме и уплатить в бюджет НДС с рыночной стоимости иму- щества, передаваемого безвозмездно. Организация-получатель не возмеща- ет из бюджета сумму НДС, указанную в счете-фактуре, а включает ее в первоначальную стоимость материальных ценностей.

В связи с тем, что цена реализации при безвозмездной передаче равна нулю, она всегда будет меньше остаточной (балансовой) стоимости объекта НМА. Поэтому у организации всегда будет возникать убыток от такой передачи, даже при отсутствии возможных расходов, связанных с безвозмездной передачей объектов НМА.

В соответствии с п. 2.4 Инструкции по налогу на прибыль № 62 отрицательный результат от реализации и от безвозмездной передачи нематериальных активов в целях налогооблажения не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Для целей бухгалтерского учета расходы, связанные с безвозмездной передачей объектов НМА, согласно п. 11 ПБУ 10/99 относятся к операционным расходам, отражаемым по строке 100 “Прочие операционные расходы” формы № 2 “Отчет о прибылях и убытках”.

Для целей налогооблажения убытки от безвозмездной передачи имущества относятся к внереализационным расходам.

Безвозмездная передача нематериальных активов отражается в учете следующими проводками:

Дебет 05 Кредит 04 - списана сумма амортизации, накопленная по выбывающему объекту;

Дебет 91 Кредит 04 - отнесена на операционные расходы остаточная стоимость выбывающего объекта без уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль;

Дебет 91 Кредит 68 субсчет “Расчеты по НДС” - начислен НДС от остаточной стоимости;

Дебет 99 Кредит 91 - отражен убыток от безвозмездной передачи.

Очень часто выбытие нематериальных активов происходит в связи с их реализацией.

Продажа НМА осуществляется на основе целого ряда договоров: об уступке прав, лицензионного договора, договора о ноу-хау и др.

Продажная цена определяется в договоре. Реализация НМА подлежит обложению НДС, т. е. продажа объектов НМА производится по ценам, включающим НДС. Полученная от покупателя сумма НДС подлежит уплате в бюджет.

Финансовый результат от реализации НМА определяется как разница между продажной ценой и остаточной стоимостью объекта без учета расходов, связанных с продажей. Таким образом, указанные расходы относятся на финансовые результаты организации, но не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Реализация нематериальных активов отражается в учете следующими проводками:

Дебет 62 Кредит 91 - отражена реализация объекта;

Дебет 91 Кредит 68 субсчет “Расчеты по НДС” - начислен НДС;

Дебет 05 Кредит 04 - списана сумма амортизации, накопленная по реализованному активу;

Дебет 91 Кредит 04 - списана остаточная стоимость, выбывающего объекта;

Дебет 91 Кредит 99 - отражен финансовый результат от реализации актива.

## 2.3 Амортизация и инвентаризация нематериальных активов

### 2.3.1 Амортизация 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 ежемесячно по нормам, которые предприятие устанавливает самостоятельно исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования. Срок полезного действия нематериальных активов определяется самой организацией; при затруднениях в установлении этого срока он принимается за 10 лет, но не более срока действия организации. По окончании срока полезного использования нематериальных активов амортизацию по ним не начисляют.

По объектам, по которым погашается их стоимость, амортизация начисляется одним из следующих способов:

- линейным способом исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока их полезного использования;

- способом списания стоимости пропорционально объему продукции.

Наиболее распространенным способом начисления амортизации является линейный способ, позволяющий равномерно уменьшать первоначальную стоимость объектов НМА.

Согласно пункту 21 ПБУ 14/2000, амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете одним из двух способов:

1. Накоплением соответствующих сумм на отдельном счете - по кредиту счета 05 “Амортизация нематериальных активов”.

2. Уменьшением первоначальной стоимости объекта нематериального актива - непосредственно по кредиту счета 04 “Нематериальные активы”.

Нематериальные Амортизация немате- Затраты на

Дт активы Кт Дт риальных активов Кт Дт производство Кт

1

2

1 - накопление сумм амортизационных отчислений в кредите счета 05 “Амортизация нематериальных активов;

2 - уменьшение первоначальной стоимости нематериальных активов;

Рис.3 Схема учета амортизационных отчислений по нематериальным активам

При первом способе согласно Плану счетов для обобщения информации об амортизации, накопленной за время использования объектов НМА организации (за исключением объектов, по которым амортизационные отчисления списываются в кредит счета 04 “Нематериальные активы”), используется счет 05 “Амортизация нематериальных активов”.

Ежемесячно начисленные суммы амортизации объектов НМА отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 05 “Амортизация нематериальных активов” в корреспонденции со счетами учета затрат на производство:

Дебет сч. 20, 25, 26,44 Кредит сч. 05.

При выбытии (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) объектов нематериальных активов сумма начислений по ним амортизации списывается со счета 05 в кредит счета 04.

Аналитический учет по счету 05 “Амортизация нематериальных активов” ведется по отдельным объектам НМА.

При втором способе суммы амортизационных отчислений уменьшают первоначальную стоимость объекта НМА и списываются в кредит счета 04 “Нематериальные активы” в корреспонденции со счетами учета затрат на производство. Данный способ погашения стоимости нематериальных активов используют применительно к неотчуждаемым их видам (организационные расходы, цена фирмы). Отрицательная деловая репутация организации равномерно списывается на ее финансовые результаты (на счет 91) как операционные доходы в течении 10 лет.

При применении второго способа в бухгалтерском учете организации начисление амортизации отражается проводкой:

Дебет сч. 20, 23, 25, 26, 44Кредит сч. 04.

Погашение стоимости отдельных видов нематериальных активов может не производиться. Как правило, это активы, стоимость которых со временем не уменьшается, либо активы, использование которых приносит постоянную и неуменьшающуюся прибыль, - товарные знаки, ноу-хау и некоторые другие. Амортизация не начисляется также по нематериальным активам некоммерческих организаций.

### 2.3.2 Инвентаризация нематериальных активов

Согласно п. 1 ст. 12 Закона “О бухгалтерском учете” № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г., для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества в целях подтверждения их наличия, состояния и оценки (в том числе и НМА).

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно согласно законодательству.

Инвентаризация обязательно проводится в следующих случаях:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года);

- при смене материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при реорганизации или ликвидации организации и в других случаях.

В ходе проведения инвентаризации нематериальных активов руководствуются Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

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

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием НМА и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах следующим образом:

а) излишек нематериальных активов приходуется по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты;

б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм-

- за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты.

Недостача отражается в учете следующим образом:

- на остаточную стоимость объекта НМА:

Дебет сч. 94 “Недостачи и потери от порчи ценностей”

Кредит сч. 04

- отнесена недостача на виновное лицо:

Дебет сч. 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям” (по рыночной

стоимости);

Кредит сч. 94 “Недостачи и потери от порчи ценностей” ( по остаточной стоимости НМА);

Кредит сч. 98 “Доходы будущих периодов” (на разницу между рыночной ценой и остаточной стоимостью);

- списаны недостачи при отсутствии виновных лиц:

Дебет сч. 91 “Прочие доходы и расходы”

Кредит сч. 94 “Недостачи и потери от порчи ценностей”

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации -

- в годовом бухгалтерском отчете.

## 2.4 Международная практика учета нематериальных активов

Правила учета нематериальных активов являются одними из самых сложных и неоднозначно решаемых вопросов в западной учетной практике.

Представлению в финансовой отчетности нематериальных активов посвящен “Международный стандарт финансовой отчетности № 38 Нематериальные активы (МСФО № 38”), принятый и опубликованный Комитетом по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) в сентябре 1998 г. Этот Международный стандарт действует для ежегодных финансовых отчетов, составляемых компаниями за период, начинающийся после 1 июля 1999 г. До 1998 г. представлению в финансовой отчетности нематериальных активов были посвящены МСФО № 9 Учет затрат на научные исследования и разработки (НИОКР) и МСФО № 22 “Объединения предприятий”. В связи с опубликованием МСФО № 38 Нематериальные активы с указанного выше срока отменено действие МСФО № 9, а МСФО № 22 пересмотрен и опубликован в новой редакции в 1998 г. Отметим, что наряду с МСФО директивы ЕС № 4 и № 7 регулируют вопросы представления в отчетности компании специфического нематериального актива - Goodwill.

В американской системе учета вопросам НМА посвящен целый ряд документов. Это и положения о концепциях финансового учета, и бюллетени исследования учета, и рекомендации Совета по разработке принципов бухгалтерского учета.

Рассмотрим основные принципы учета НМА за рубежом. Согласно МСФО № 38, “нематериальный актив - это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы, служащий для использования при производстве или представлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим или для административных целей”. Под активом стандарт понимает “ресурс, контролируемый компанией в результате прошлых событий и от которого ожидается поступление в компанию экономических выгод”.

МСФО № 38 определяет, что общими критериями определения нематериальных активов являются:

а) способность быть идентифицированными;

б) актив контролируется организацией;

в) имеется возможность получения будущих экономических выгод, относящихся к использованию этого актива;

г) имеется реальная возможность оценить затраты на приобретение или

изготовление этого актива.

В соответствии с международной практикой учета выделяют 3 группы нематериальных активов :

1. Подлежащие обмену нематериальные активы, выделяемые в качестве

самостоятельной учетной единицы;

2. Нематериальные активы, выделяемые в качестве самостоятельной учетной единицы, но не подлежащие обмену;

3. Гудвилл - подлежащий обмену нематериальный актив, не выделяемый

в самостоятельную учетную единицу.

К первой группе нематериальных активов относятся :

- патент - полученное в соответствии с законом право, позволяющее его держателю использовать, производить, продавать и контролировать охваченный им предмет, процесс или род деятельности и одновременно запрещающее осуществлять те же действия другим лицам.

- авторские права - являются гарантированными законом правами авторов трудов в области литературы и искусства на монопольное распространение и тиражирование своих произведений.

- арендованная собственность. Аренда представляет собой передачу права хозяйственного использования основных средств от одной компании к другой в обмен на периодические платежи, относящиеся к расходам периодов.

- франчайзинг - передача одной организацией другой организации права на использование принадлежащих ей основных средств, торговых марок и других материальных и нематериальных активов при условии их использования по прямому назначению.

- торговые марки и названия - защищаются законодательством от несанкционированного использования другими фирмами.

Основная характеристика второй группы активов состоит в том, что они, с одной стороны, являются предоплаченными расходами нескольких учетных периодов, а с другой - не дают осуществившей их компании никаких прав, которые та могла бы передать. К их числу относятся:

- предоплаченные расходы, охватывающие несколько учетных периодов - представляют собой затраты на оплату услуг, которые будут способствовать получению дохода в будущие периоды.

- затраты на начало коммерческой деятельности - характерны для компаний, находящихся на начальном этапе своего развития, которые несут значительные затраты, не получая при этом существенных доходов.

- организационные затраты - включают все затраты, связанные с организацией деятельности компании в начале ее функционирования: на делопроизводство, бухгалтерский учет, юридическое оформление.

- гудвилл

Гудвилл. С точки зрения бухгалтерского учета гудвилл представляет собой возникающую при слияниях и поглощениях компаний разницу между ценой, выплачиваемой за приобретаемую компанию, и оценочной рыночной стоимостью ее активов, выделяемые в самостоятельные учетные единицы. Гудвилл может быть установлен только при купле-продаже компании в целом, поскольку он не может быть выделен в самостоятельную учетную единицу и существует только в сочетании с другими материальными и нематериальными активами компании. Причины возникновения этого объекта разнообразны, например, эффективная рекламная политика, особо действенная система сбыта, наличие превосходящей конкурентов команды управляющих, высокий кредитный рейтинг, наличие устойчивых, эффективных связей с поставщиками, и др. То есть гудвилл существует на протяжении всей деятельности компании, но отражается в отчетности только при продаже, поскольку в этом случае появляется его оценка на основе объективной информации - цены, по которой покупается фирма. Оценка гудвилла осуществляется в несколько этапов.

Этап 1. Определение прибылей будущих периодов. В простейшем случае

для этого берется отчетность компании за последние 3-5 лет и выводится средняя арифметическая из суммы прибылей за эти периоды.

Этап 2. Определение уровня прибыльности, нормального для данной отрасли. Прибыльность определяется как отношение прибыли к балансовой стоимости активов в среднем по компаниям отрасли.

Этап 3. Определение гипотетической покупаемой фирмы при нормальном уровне прибыльности . Это осуществляется путем умножения балансовой стоимости активов на среднеотраслевой уровень прибыльности.

Этап 4. Определение превышения расчетной прибыли данной фирмы над расчетным гипотетическим уровнем ее прибыли в следующем учетном периоде. Исходя из знаний определенной на основе данных прошлых периодов доходности фирмы и стоимости ее активов, устанавливается оценочный показатель ее прибыли в следующем учетном периоде (посредством их умножения). Из этой величины вычитается гипотетический доход, полученный на этапе 3.

Этап 5. Расчет гудвилла. По сути, это является количественным отражением того обстоятельства, что определяется превышением прибыли компании наднормальным уровнем, размер которого был выявлен на этапе 4.

Данный показатель определяется длительностью действия факторов, определяющих наличие гудвилла. Зная размер превышения прибылей компании над нормальным уровнем, оценочное число лет, в течении которых оно будет сохраняться, можно рассчитать и сам гудвилл как нынешнюю стоимость превышения прибылей над нормальным уровнем в течении нескольких периодов.

При определенных обстоятельствах гудвилл может иметь не только положительную, но и отрицательную величину. Это происходит, когда стоимость активов приобретенной фирмы превышает цену, за которую она была куплена. Учет отрицательного гудвилла осуществляется следующим образом. Его сумма распределяется пропорционально на стоимость основных средств фирмы, за исключением долгосрочных инвестиций в ценные бумаги. Если после этого стоимость основных средств снижается до нуля, а часть отрицательного гудвилла сохраняется, то эта часть должна рассматриваться в качестве кредита, перенесенного на будущие периоды, и амортизируется в течении периода его полезного использования.

В зарубежной практике учета существует четыре способа списания гудвилла:

1. Учитывается как актив и амортизируется в течении полезного срока использования. Период списания ограничен сроком 40 лет (США) и пять лет (ЕС).

2. Немедленно списывается при приобретении за счет собственного капитала и прибыли. Считается, что, согласно принципу осмотрительности, гудвилл не может считаться активом, так как находится вне контроля менеджмента, при ликвидации компании она ничего не стоит, а период полезной жизни определить практически не возможно.

3. Учитывается как “постоянный актив”, не амортизируется, списывается лишь при очевидной и существенной потере стоимости . Считается , что приобретенный гудвилл не теряет стоимости, поскольку при нормальном управлении деятельность предприятия должна поддерживаться на соответствующем уровне. Ликвидационная стоимость гудвилла (при следующей продаже) соответственно будет равна ее первоначальной стоимости, а следовательно, база для расчета амортизации отсутствует. Кроме того, расходы по поддержанию бизнеса в хорошем состоянии уже отнесены на издержки, а если будут амортизироваться, то это приведет к двойному счету.

4. Учитывается как “висящий” дебет (контрсчет) к собственному капиталу

Считается, что гудвилл не является активом в обычном смысле, не имеет объективной стоимости, и такой подход позволяет, с одной стороны, отразить ее специфику, а с другой - дает возможность пользователю самостоятельно трактовать понятие “гудвилл”.

Таким образом, единообразного подхода к учету и списанию стоимости гудвилла не выработано. Каждый из выше перечисленных методов имеет свои плюсы и минусы, и применение того или иного метода регламентируется национальными стандартами учета.

К НМА относят затраты на НИОКР, если результаты такой деятельности

планируется использовать в деятельности самой организации. МСФО № 9 четко разделяет затраты по НИОКР на две группы :

- затраты на научные исследования;

- затраты на опытно-конструкторские работы.

Причем затраты на научные исследования относят на расходы отчетного периода, а затраты на опытно-конструкторские работы учитывают в составе НМА.

Что касается оценки, то первоначальная стоимость нематериальных активов равна стоимости их приобретения. Расходы компаний на разработку не материальных активов списываются как расходы текущего периода. Стоимость приобретения включает все затраты на приобретение нематериального актива и приведение его в состояние, готовое к использованию, а именно: покупную цену, юридические сборы и другие необходимые расходы.

Нематериальные активы амортизируются путем периодического отнесения на расходы периода части их стоимости в течение срока полезного использования.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется предприятием самостоятельно, однако, согласно американским стандартам, он не должен превышать 40 лет. В России, срок списания нематериальных активов при невозможности четкого определения срока их полезного использования составляет 20 лет, хотя максимального верхнего предела не существует.

Амортизация нематериальных активов обычно производится методом прямолинейного списания : равными долями в течение срока полезного использования. Этот же метод используется и при расчете прибыли для целей налогообложения, поэтому его применение удобно для компаний. Метод и период амортизации должны быть раскрыты в финансовой отчетности.

Существует два варианта начисления амортизационных отчислений :

1. прямое списание со счета нематериальных активов:

Д Расходы на амортизацию (Amortization expense)

К Нематериальный актив (Intangible assent);

2. использование корректирующего счета :

Д Расходы на амортизацию

К Накопленная амортизация (Accumulated amortization).

На Западе первый вариант наиболее распространен.

Основные различия в организации учета нематериальных активов в России и за рубежом заключаются в следующем :

1. В применяемых критериях признания НМА в учете. В России, согласно

ПБУ 14/2000, ограничений для принятия объекта на учет как нематериального актива больше. Но самое главное, что в составе НМА учитываются только исключительные права. Таким образом, арендуемые объекты, а также объекты, по которым приобретены неисключительные права, не относятся к НМА.

2. Расходы по НИОКР не подразделяются на две группы, как за рубежом.

3. Не столь широко применяется в российской практике учета термин “отложенные затраты”. Не рассматриваются как НМА расходы по “долгосрочной переплате”, например, страховка, выплаченная авансом, отложенные налоги и т. д.

4. Срок амортизации НМА в России, по которым нельзя определить период полезного использования, установлен в 20 лет.

5. При организации учета поступления НМА в России затраты на приобретение и доведение до состояния пригодности к эксплуатации предварительно собираются на счете 08 “Вложения во внеоборотные активы”. За рубежом практика относит аналогичные затраты непосредственно на счет “Нематериальные активы”.

Таким образом, несмотря на ориентацию российской системы учета на международные стандарты финансовой отчетности и использование зарубежного опыта, национальная методология российского учета сохраняет и присущие ей специфические черты, хотя она имеет и много схожего с соответствующими зарубежными стандартами и практикой учета.

# 3. особенности организации нематериальных активов в современных условиях на ОАО «Вымпел»

## 3.1 Оценка нематериальных активов и раскрытие информации бухгалтерской отчетности

### 3.1.1 Характеристика предприятия

ОАО “Вымпел” г. Омск является акционерным обществом открытого типа. Уставный капитал предприятия разделен на определенное число акций.

Участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций. ОАО “Вымпел” занимается продажей компьютеров, комплектующих к ним, оргтехники и расходных материалов к ней, кондиционеров, телефонов и мини АТС, а также осуществляет техническое обслуживание, сборку, установку и гарантирует ремонт данной техники.

Численность работников предприятия составляет 100 человек.

ОАО “Вымпел” является автоматизированным дилером московской фирмы “Партия”.

Организация ОАО “Вымпел” состоит из отделов: отдела продаж техники, отдела технического обслуживания сервиса, отдела маркетинга и финансово-аналитического отдела. Каждый отдел имеет своего руководителя, которые являются партнерами по бизнесу, а также бухгалтера.

Организационная структура ОАО “Вымпел” представлена на рис. 3

**Генеральный директор**

**Технический директор Коммерческий директор Финансовый директор**

**Отдел Отдел Финансово-**

**комплектации продаж -аналитический отдел**

**Технический Отдел Бухгалтер**

**отдел маркетинга**

Рис. 3 Организационная структура ОАО “Вымпел”

Нематериальные активы на рассматриваемом предприятии принимаются к учету по первоначальной стоимости.

Оценка нематериальных активов - это денежное выражение стоимости нематериальных активов, в которой они находят отражение в бухгалтерском учете.

На ОАО “Вымпел” нематериальные активы приобретаются за плату. Поэтому их первоначальная стоимость определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Фактическими расходами на приобретение нематериальных активов являются:

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

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

регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;

невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;

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

иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

При оплате приобретаемых нематериальных активов, если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности. При приобретении нематериальных активов могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами являются суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежат изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

В бухгалтерской отчетности ОАО “Вымпел” отражаются первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации по видам нематериальных активов на начало и конец отчетного года, стоимость списания и прироста, иные случаи движения нематериальных активов.

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;

о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);

о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;

о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.

При составлении годовой отчетности на ОАО “Вымпел” данные о нематериальных активах отражаются в следующих документах:

1. В балансе предприятия (форма № 1) наличие нематериальных активов показывается в подразделе “Нематериальные активы” (строки 110-112). Данные по соответствующим строкам подраздела приводятся по остаточной стоимости нематериальных активов (за исключением объектов жилого фонда и нематериальных активов, по которым в соответствии с установленным порядком погашении стоимости не производится).

Расшифровка состава нематериальных активов приводится в Приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

2. В подразделе “Нематериальные активы” справки № 3 “Амортизируемое имущество” показываются по первоначальной стоимости:

по статье “права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности” (стр. 310) показывается стоимость прав, возникающих из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и др. (стр. 311); из патентов на изобретения, промышленные образцы, коллекционные достижения; из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование (стр. 312); из прав на “ноу-хау” и др. (стр.313);

по статье “права на пользование обособленными природными объектами” показывается стоимость прав на использование земельных участков, природных ресурсов (воды, недр и др.) (стр. 320);

по статье “организационные расходы” показывается сумма расходов, связанны с образованием юридического лица, признанная в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный капитал (стр. 330);

Расходы организации, связанные с возникающей в ходе ее функционирования необходимостью переоформления учредительных и других документов (расширение организации, изменение видов деятельности, представление образцов подписей должностных лиц и пр.), изготовления новых штампов, печатей и т. п., подлежат учету по дебету счета 26 “Общехозяйственные расходы”.

Стоимость перечисленных прав (кроме расходов по созданию организации, признанных в соответствии с учредительными документами вкладов участников в уставный капитал, товарных знаков и знаков обслуживания) переносится на издержки производства или обращения по нормам, определенным в организации в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации;

по статье “деловая репутация организации” показывается превышение покупной цены приватизированного имущества над его оценочной (начальной) стоимостью, отраженное в бухгалтерском учете по дебету счета 04”Нематериальные активы”, субсчет “Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью” (стр. 340).

3. Начисленная сумма износа по нематериальным активам, справочно приводится в строке 391 справки к разделу № 3.

4. В справке 4 “Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений” в строке 412 показываются нарастающим итогом с начала года начисленная амортизация нематериальных активов.

## 3.2 Механизм амортизации нематериальных активов для целей налогообложения

### 3.2.1 Амортизация нематериальных активов, как объект налогообложения в свете изменений к главе 25 НК РФ

Нематериальные активы, как составляющая часть внеоборотных активов ОАО “Вымпел”, учитывается в течении всего срока их полезного использования или обычного операционного цикла в оценки первоначальной стоимости.

В соответствии с ПБУ 14/2000, активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных при единовременном выполнении следую- щих условий:

а) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;

б) возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;

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

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

д) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

ж) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т. п.).

Отсюда, исходя из длительного периода обращения стоимость нематериальных активов организации погашается путем равномерного или ускоренного начисления амортизации в течении всего их полезного использования.

Этот объект бухгалтерского учета, входящий в состав затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг, перетерпел значительные изменения с введением в действие 25 главы НК РФ в целях разделения бухгалтерского и налогового учета.

Рассмотрим понятия амортизируемого имущества на ОАО “Вымпел”.

Согласно статье 256 НК РФ амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, находящиеся у организации на праве собственности, которые используются для извлечения дохода и стоимость имущества которых погашается путем начисления амортизации.

Рассмотрим объекты, по которым не начисляется амортизация для целей

налогообложения:

- имущество бюджетных организаций;

- имущество некоммерческих организаций приобретенных за счет целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности, за исключением того имущества, которое приобретено для предпринимательской деятельности;

- имущество стоимость до десяти тысяч рублей включительно, и сроком полезного использования не менее 12 месяцев. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

- имущество, приобретенное с использованием бюджетных ассигнований

и иных аналогичных средств целевого финансирования после вступления в силу главы 25 НК РФ;

- продуктивный скот, буйволы, олени (за исключением рабочего скота);

- объекты сельскохозяйственного назначения, построенные за счет бюджетных средств;

- объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты (лесное хозяйство, дорожное хозяйство и т. д.);

- приобретенные книги, брошюры и другие издания, произведения искусства, так как их стоимость в полном объеме включается в состав прочих расходов в момент принятия к бухгалтерскому учету;

- имущество, полученное безвозмездно атомными станциями по международным договорам;

Земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие при-

родные запасы, товары, ценные бумаги, финансовые инструменты, опционы) к амортизируемому имуществу не относятся.

Для целей налогообложения устанавливается абсолютно иной порядок амортизации. Амортизируемое имущество распределяется по десяти амортизируемым группам, в зависимости от срока его полезного использования.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется исходя из срока действия патента, свидетельства и из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами. Если срок полезного использования объекта нематериальных активов определить невозможно, то норма амортизации устанавливается из расчета десять лет (но не более срока деятельности организации).

НК РФ предусмотрено, что объекты приобретенные до 1 января 2002 г. включаются в соответствующую амортизационную группу по восстановительной стоимости, если же налогоплательщик принимает решение о начислении амортизации линейным способом, и по остаточной стоимости - по нелинейному методу.

На ОАО “Вымпел” включение в состав амортизируемого имущества нематериальных активов осуществляется с 1-го числа месяца следующего за месяцем ввода объектов в эксплуатацию (передачу в производство).

Имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу той стороны, у которой этот объект учитывается в соответствии с условиями договора.

Как уже отмечалось выше, для целей исчисления налога на прибыль используется два метода: линейный и нелинейный в соответствии со статьей 259 НК РФ.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиком ежемесячно. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества.

Особого порядка по начислению амортизации по нематериальным активам Налоговый кодекс РФ не предусматривает. Из этого следует, что для исчисления налога на прибыль организация может начислять амортизацию по

нематериальным активам только линейным или нелинейным способом.

Сумма начисления амортизации определяется по формуле:

1) для линейного метода - К= (1/n) х 100%

2) для нелинейного метода - К= Пс х (2/n) х 100%

Где, К - норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n - срок полезного использования объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах;

Пс - первоначальная стоимость объекта за минусом суммы ежемесячно начисленной амортизации нарастающим итогом.

При применении нелинейного метода сумма амортизации определяется в два этапа. На первом этапе объекты амортизируются с применением вышеуказанного способа (2) до достижения суммы амортизации в размере 80% от первоначальной стоимости. В последующие месяца, т. е. оставшиеся 20%, амортизация будет начисляться по следующей схеме: остаточная стоимость утверждается как базовая сумма, а ежемесячная амортизация определяется делением базовой стоимости на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования объекта.

На ОАО “Вымпел” амортизация по нематериальным активам начисляется линейным способом. Выбранный метод начисления амортизации объявляется в учетной политике предприятия и применяется в течение всего периода использования объекта.

### 3.2.2 Порядок определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества объектов нематериальных активов

Порядок определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества (нематериальных активов) определен ПБУ 14/00 “Учет нематериальных активов”.

С применением главы 25 НК РФ порядок определения первоначальной стоимости нематериальных активов, практически не изменился, за исключением налога на добавленную стоимость и иных аналогичных налогов, которые подлежат вычету (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). В соответствии со статьей 257 в первоначальную стоимость не включаются не только налоги подлежащие вычету, но также и налоги, учитываемые в составе расходов в соответствии с главой 25 НК РФ.

Под нематериальными активами для целей налогообложения прибыли, как уже отмечали выше, признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течении длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Понятие первоначальной стоимости, определенное в Налоговом кодексе РФ, не совпадает с принятым определением нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом отчете. Так, для целей налогообложения, объекты нематериальных активов, определяющих деловую репутацию организации и организационные расходы, подлежат отражению в составе расходов, связанные с образованием юридического лица.

Не признаются объектами нематериальных активов, согласно главе 25 НК РФ, объекты нематериальных активов:

- не давшие положительного результата работы научно-исследовательского, опытно-конструкторского и технологического направления;

- интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

А объекты организации владеющие “Ноу-хау”, секретной формулой или процессом, информацией относительно промышленного, коммерческого и научного опыта, относятся к нематериальным активам.

На основании указанных требований налогового учета, необходимо организовать порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от порядка группировки и отражения в учете, установленном по правилам ведения бухгалтерского учета.

### 3.2.3 Аналитические регистры налогового учета

Налоговый учет можно организовать с применением аналитических регистров. Аналитические регистры - это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный налоговый период, сгруппированные в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ, без распределения (отражения) по счетам учета для учета амортизации для целей налогообложения. Заполнение регистра производится на основе данных бухгалтерского учета, а также бухгалтерских справок. Бухгалтерские справки составляются для определенных показателей и на основе специальных расчетов (например: определение ежемесячной нормы списания ремонта по конкретному объекту), а также для включения в состав расходов, уменьшающих доходы, сумм, подлежащих единовременному списанию в результате изменения классификации объектов, учитываемых в целях налогообложения. Справка составляется в произвольной форме, подписывается исполнителем и прикладывается к соответствующему регистру.

При заполнении регистра можно воспользоваться следующей схемой:

**Справка**

О расчете амортизации объектов основных средств и нематериальных активов, подлежащих единовременному списанию

Наименование организации\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Период\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Единица измерения\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование объекта | Стоимость | Срок эксплуатации | | Начислена амортизация на 31.12.01г. | Амортизация, списываемая единовременно |
| До 01.01.02г. | с 01.02.02г. |

Раздел 1. Нематериальные активы

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Объект № 1 |  |  |  |  |
|  | Объект № 2 |  |  |  |  |
|  | Итого по разделу 1. |  |  |  |  |

Раздел 2. Основные средства стоимостью в пределах 10 тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Объект № 1 |  |  |  |  |
|  | Объект № 2 |  |  |  |  |
|  | Итого по разделу 2. |  |  |  |  |

Подпись ответственного за составление регистра\_\_ (\_\_\_\_\_\_\_\_\_)

**Регистр**

по учету амортизации для целей налогообложения

Организация

Период

Единица измерения

Место начисления амортизации

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Инвентарный № | Наименование объекта и амортизационная группа | Дата  Ввода в эксплуатацию | Дата приобретения | Норма амортизации | Срок полезного использования | Первоначальная стоимость | Сумма начисленной амортизации | Всего за месяц | Остаточная стоимость |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |

Раздел 1. Нематериальные активы

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Объект № 1 |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Объект № 2 |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Объект № 3 |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Итого по разделу № 1 |  |  |  |  |  |  |  |

Раздел 2. Основные средства

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Объект № 1 |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Объект № 2 |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Объект № 3 |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Итого по раз- делу № 2 |  |  |  |  |  |  |  |

Раздел 3. Основные средства стоимостью в пределах 10 тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Объект № 1 |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Объект № 2 |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Объект № 3 |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Итого по раз- делу № 3 |  |  |  |  |  |  |  |

Подпись ответственного за составление регистра\_\_ (\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_)

Для организации налогового учета амортизируемого имущества, рекомендуем данный Регистр. При его заполнении необходимо руководствоваться статьями 256-259 и 322 НК РФ.

С ведением 25 главы НК РФ устанавливается новый порядок расчета амортизации для целей налогообложения прибыли отличной от порядка, установленного для бухгалтерского учета.

Существуют требования в определении перечня объектов, по которым начисляется амортизация. В состав амортизируемого имущества для целей налогообложения, в отличие от требований бухгалтерского учета, не включаются:

- имущество коммерческих организаций, за исключением имущества, приобретенного и используемого в предпринимательской деятельности;

- имущество, приобретенное с использованием бюджетных ассигнований и иных аналогичных средств (в частности стоимости, приходящейся на величину этих средств);

- имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, полученных от целевых поступлений;

- имущество, первоначальная стоимость которого составляет до двух тысяч рублей включительно. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере его ввода в эксплуатацию.

Для целей налогообложения, налогоплательщики могут применить два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный, и выбранный способ начисления амортизации необходимо отразить в учетной политике организации для целей налогообложения, либо в налоговом регистре.

При заполнении в последующем отчетном налоговом периоде этого регистра в графу 8 “Сумма начисленной амортизации всего” переносятся данные графы 10 “Остаточная стоимость” за предыдущий период.

При реализации недоамортизируемого имущества, убыток определяется в соответствии с п. 3 статьи 268 НК РФ, и определяется по каждому объекту, с указанием срока до которого будет производиться списание убытка. В графе 4 отражаются фактические расходы отчетного периода в размере понесенного убытка по конкретному объекту. В графе 5 регистра включается часть убытка, приходящаяся на отчетный налоговый период, а разница между этими показателями отражается в графе 7 “Сальдо на конец отчетного периода”. Перенос убытков предыдущих налоговых периодов осуществляется в соответствии со статьей 283 НК РФ. Сумму убытка можно отражать по каждому налоговому периоду, при этом налогоплательщик имеет право на перенос убытка на будущее в течении 10 лет, отражая его в графе 7 “Сальдо на конец отчетного периода”.

**Регистр**

Учета нормируемых для целей налогообложения расходов, не связанных с производством и реализацией

Организация

Период

Единицы измерения

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Группы хозяйственных операций | С-до на начало отчетного периода | Факт расходы отчетного периода | Расходы в пределах норматива | Сумма расходов не принимаемая для налогообложения | С-до на конец отчетного периода | Источник информации |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |

Нормируемые затраты

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 01 | Проценты по заемным средствам | хххх |  |  |  | ххххх |  |
| 02 | Резерв сомнительных долгов |  |  |  |  |  |  |
| 03 | Убыток от продажи амортизируемого имущества, в т.ч.(указать до какого срока переносится амортизация |  |  |  |  |  |  |
| 04 | Уступка права требования: - до наступления срока платежа - после наступления срока платежа | хххх |  |  |  | ххххх |  |
| 05 | Перенос убытков предыдущих налоговых периодов |  |  |  |  |  |  |

Расходы, не учитываемые для целей налогообложения

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 06 | Пени, штрафы и иные санкции, взимаемые госорганизациями в соответствии с законодательством | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 07 | Налог на прибыль и платежи за сверхнормативные выбросы веществ в окружающую среду | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 08 | Взносы на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в ст. 255 и 263 НК РФ | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 09 | Взносы на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, указанных в статье 255 НК РФ | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| Продолжение | | | | | | | |
| 10 | Сумма отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, за исключением организаций - профессиональных участников рынка ценных бумаг | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 11 | Гарантийные взносы, перечисляемые в спец. фонды, для снижения рисков при осуществлении клиринговой деятельности | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 12 | Суммы добровольных членских взносов в общественные организации, союзы, ассоциации, а так- же на их содержание | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 13 | Стоимость безвозмездно переданного имущества (товаров, работ, услуг, имущественных прав) | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 14 | Стоимость переданного имущества в рамках целевого финансирования в соот. с пп.15 п.11 ст. 251 НК РФ | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 15 | Отрицательная разница от переоценки драгоценных камней | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 16 | Сумма налогов, предъявленных в соот. с НК РФ налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг) | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 17 | Средства, перечисленные профсоюзным организациям | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 18 | Все виды выплат в пользу работников и работников, уходящих на пенсию, а также членов их семей в соот. с п.п.21-29 ст. 270 НК РФ | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 19 | Суммы отрицательных курсовых разниц, образующихся у комиссионеров, агентов или поверенных по расчетам в инвалюте с поставщиками ТМЦ | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 20 | Сумма убытка от разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный капитал и стоимостью, по которой оно было приобретено или отражено в балансе у передающей стороны | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| Продолжение | | | | | | | |
| 21 | В виде взносов, вкладов и иных обязательных платежей, уплачиваемых некоммерческими организациями и международными организациями, кроме указанных в п. 29 и 30 п.1 ст.264 НК РФ | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 22 | Суммы целевых отчислений, произведенные налогоплательщиком на цели, указанные в п.2 ст. 251 НК РФ | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 23 | Расходы связанные с содержанием образ. учреждений или оказания им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних спец. Уч. заведениях работников при получении ими высшего и сред. спец. образования (абз.6 п.3 ст.264НК РФ) | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
| 24 | Отрицательная разница от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |
|  | Итого расходов, не учитываемых для целей налогообложения | хххх |  | хххх |  | ххххх |  |

Подпись ответственного за составление регистра ( )\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Расходы по строкам 06-24 данного регистра не учитываются для целей налогообложения и не переносятся на последующие налоговые периоды, и поэтому сальдо не имеют.

## 3.3 Анализ оборачиваемости и эффективности использования нематериальных активов

В порядке постановки можно выделить следующие задачи экономического анализа эффективности использования нематериальных объектов (активов) предприятия:

- анализ объема и динамики нематериальных активов;

- анализ структуры и состояния нематериальных активов по видам, срокам полезного использования и правовой защищенности;

- анализ доходности нематериальных активов;

- анализ ликвидности нематериальных активов и степени риска вложений капитала в нематериальные активы.

Для целей учета, анализа и оценки нематериальных объектов разрабатывается система экономических показателей, характеризующих статику (состояние) и динамику (движение) изучаемого объекта. Особое значение для управления имеют показатели эффективности использования нематериальных объектов, отражающие степень их влияния на финансовое состояние и финансовые результаты деятельности предприятия.

По данным баланса ОАО “Вымпел” (ф. № 1) проведем анализ динамики изменений в объеме нематериальных активов всего и по видам за отчетный период по сравнению с данными предшествующего периода (таб. 1). При наличии отчетных данных за ряд периодов проведем трендовый анализ, то есть рассчитаем абсолютные и относительные отклонения по отношению к постоянной и переменной базе, а также определим средние отклонения.

Таблица 1

Анализ объема и динамики нематериальных активов (тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Предшествующий год | Отчетный год | Абсолютное отклонение | Относительное отклонение, % |
| 1. Нематериальные активы |  |  |  |  |
| всего | 4137 | 5868 | 1731 | 141,8 |
| в том числе по видам: |  |  |  |  |
| а) права на изобретения и другие аналогичные объекты интеллектуальной (промышленной) собственности | 2901 | 4438 | 1537 | 153,0 |
| б) права на пользование природными и иными ресурсами и имущества | 850 | 740 | -110 | 87,1 |
| в) организационные расходы | 360 | 650 | 290 | 180,5 |
| г) прочие | 26 | 40 | 14 | 153,0 |
| 2. Удельный вес нематериальных активов в валюте баланса, % | 1,2 | 1,8 | 0,6 | 150,0 |

Как видно из данных табл. 1, предприятие активно использует в своей работе результаты интеллектуальной деятельности. Опережающий рост организационных расходов связан с созданием филиала предприятия.

Нематериальные активы неоднородны по своему составу, по характеру использования или эксплуатации в процессе производства, по степени влияния на финансовое состояние и результаты хозяйственной деятельности. Поэтому необходим дифференцированный подход к их оценке. Для этого проводится классификация и группировка нематериальных активов по различным признакам. Таким образом, появляется возможность оценки структуры нематериальных активов в заданном разрезе классификационных признаков.

Наиболее важен анализ и оценка структуры нематериальных активов по источникам поступления (приобретения), по видам, по срокам полезного использования, по степени правовой защищенности, по степени престижности, по степени ликвидности и риска вложений капитала в нематериальные объекты, по степени использования в производстве и реализации продукции, по направлениям выбытия и др.

Проведем анализ и оценку изменений структуры нематериальных активов по видам на ОАО “Вымпел”. Для этого составим таблицу (табл. 2).

Таблица 2

Анализ изменений структуры нематериальных активов (тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Предшествующий год | | Отчетный год | | Отклонения | |
| сумма | % к итогу | сумма | % к итогу | сумма | % к итогу |
| Нематериальные активы – всего | 4137 100 | | 5868 100 | | 1731 41,8 | |
| в том числе: |  | |  | |  | |
| а) права на объекты промышленной собственности | 2901 70,1 | | 4438 75,5 | | 1537 5,5 | |
| б) права на пользование природными и иными ресурсами и имуществом | 850 20,5 | | 740 12,6 | | -110 -7,9 | |
| в) организационные расходы | 360 8,7 | | 650 11,1 | | 290 2,4 | |
| г) прочие | 26 0,7 | | 40 0,7 | | 14 - | |

Из данных таблицы 2 видно, что в структуре нематериальных активов наибольший удельный вес составляют права на объекты промышленной собственности (более 70%). Увеличение доли этого вида активов в отчетном периоде можно оценить положительно потому, что эти вложения направлены на совершенствование качественных параметров производства и продукции. Далее необходимо проанализировать структуру вложений в объекты промышленной собственности, выделить в их составе наиболее эффективные виды.

По аналогичной схеме ( по форме табл. 2) проводится анализ и оценка структуры нематериальных активов по другим признакам группировки. При анализе структуры нематериальных активов по источникам поступления выделим следующие группы объектов:

нематериальные активы - всего, тыс. руб.,

в том числе:

а) внесенные учредителями;

б) приобретенные за плату или в обмен на другое имущество;

в) полученное безвозмездно от юридических и физических лиц;

г) субсидии государственных органов.

При анализе структуры нематериальных активов по степени правовой защищенности выделим следующие группы объектов:

нематериальные активы - всего, тыс. руб.

в том числе защищенные:

а) патентами на изобретения;

б) зарегистрированными лицензиями;

в) свидетельствами на полезную модель;

г) патентами на промышленные образцы;

д) свидетельствами на товарный знак;

е) свидетельствами на право пользования наименованием мест происхождения товара;

ж) свидетельствами об официальной регистрации программ ЭВМ, баз данных и топологий микросхем;

з) авторскими правами.

Для анализа структуры нематериальных активов ОАО “Вымпел” по срокам полезного использования составим таблицу (табл. 3).

Таблица 3

Структура нематериальных активов по срокам полезного использования

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Срок полезного использования (лет) | | | | | | | | | | | | |
| Показатели | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | более 10 лет | Итого |
| Нематериальные активы |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| а)тыс.руб | - | 690 | - | - | 3100 | 400 | 900 | 38 | - | - | 740 | 5868 |
| б) в % к итогу | - | 11,7 | - | - | 52,8 | 6,8 | 15,3 | 0,6 | - | - | 12,6 | 100 |

Из табл. 3 видно, что средний срок полезного использования результатов

интеллектуальной собственности на предприятии составляет 5-7 лет. В современных условиях это нормальный срок “жизни” промышленного новшества. Более 10 летнего срока полезного использования имеют нематериальные активы: права на пользование землей, природными и иными ресурсами. В структуре нематериальных активов их доля составляет 12,6%, что в условиях РФ является приемлемой величиной.

При анализе структуры выбытия нематериальных активов объекты группируются по следующим направлениям:

Выбыло в отчетном периоде нематериальных активов - всего, тыс. руб.,

в том числе по причинам:

а) списание после окончания срока службы;

б) списание ранее установленного срока службы;

в) продажа исключительных прав;

г) безвозмездная передача нематериальных объектов.

При оформлении хозяйственных операций по выбытию нематериальных активов финансовый менеджер сосредотачивает свое внимание на вариантах минимизации потерь от выбытия.

Вложения капитала в нематериальные активы по степени ликвидности и риска оцениваются по трем категориям: высоколиквидные, ограниченно ликвидные, низколиквидные. Эта классификация относительна.

На ОАО “Вымпел” вложения капитала в нематериальные активы при оценке ликвидности имущества относятся к низколиквидным, то есть их реализуемость ниже реализуемости основных и оборотных активов.

Расчет эффективности использования нематериальных активов сопряжен с большими трудностями и требует комплексного подхода.

Эффект от приобретения предприятием права использования запатентованного производственного опыта и знаний, а также “ноу-хау” (т. е. незапатентованного опыта) определяется только по результатам реализации предприятием продукции, произведенной с использованием лицензии и “ноу-хау”. Однако объем продаж зависит от множества других факторов ( цены, спроса, качества товара и пр.) и вычленить изолированное действие каждого из них очень трудно.

Эффективность приобретения лицензий и “ноу-хау” зависит также от размеров единовременных платежей за них; от сроков финансирования и объема капитальных вложений предприятия в производственные и прочие фонды; текущих расходов, связанных с изготовлением и сбытом лицензионной продукции.

Результатом использования лицензии на ОАО “Вымпел” является экономия текущих затрат за счет сокращения длительности производственного цикла, снижения норм расхода материальных и трудовых затрат на производство продукции.

Затраты, связанные с использованием лицензий, складываются из двух частей: 1) из платежей за право пользования лицензиями, осуществляемых в форме единовременных платежей; 2) текущих затрат на производство и сбыт лицензионной продукции.

Конечный эффект от использования нематериальных активов на ОАО “Вымпел” выражается в общих результатах хозяйственной деятельности: в снижении затрат на производство, увеличении объемов сбыта продукции, увеличении прибыли, повышении платежеспособности и устойчивости финансового состояния. Исходя из этого основным принципом управления динамикой нематериальных активов является формула: темпы роста отдачи капитала должны опережать темпы роста затрат капитала. Иными словами, в динамике темпы роста выручки от реализации продукции или прибыли, должны опережать темпы роста нематериальных активов (табл. 4).

Таблица 4

Анализ эффективности нематериальных активов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № строки |  | Предшествующий год | Отчетный год | Отчетный год в % к предшествующему году |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Нематериальные активы | 4137 | 5868 | 141,8 |
| 2. | Выручка от реализации продукции (работ, услуг) | 12145 | 18946 | 156,0 |
| 3. | Балансовая прибыль | 2230 | 3790 | 170,0 |
| 4. | Доходность нематериальных активов (стр. 3 : стр. 1) | 0,54 | 0,65 | 120,3 |
| 5. | Оборачиваемость нематери- альных активов (стр. 2 : стр. 1) | 2,9 | 3,2 | 110,3 |
| 6. | Рентабельность продаж, % (стр. 3 : стр. 2) | 18,4 | 20,0 | 108,7 |

Как видно из табл. 4, показатели эффективности использования нематериальных активов в отчетном периоде по сравнению с предшествующим периодом улучшилась. Доходность нематериальных активов выросла на 20,3%. Основными факторами роста доходности являются ускорение оборачиваемости нематериальных активов и повышение рентабельности продаж. Количественное влияние этих факторов определяется методом цепных подстановок факторного анализа.

Таким образом, доходность нематериальных активов на ОАО”Вымпел” повышается за счет ускорения их оборачиваемости и повышения рентабельности продаж.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В условиях перехода предприятия к рынку значительно возрастает роль бухгалтерского учета как важнейшего средства получения полной и достоверной информации об имуществе предприятия и его обязательствах и своевременного доведения этих сведений до пользователей.

В связи с расширением прав предприятий в области постановки и ведения бухгалтерского учета перед бухгалтерскими службами возникает проблема оптимальной организации учета различных объектов: основных средств, нематериальных активов, процессов производства и реализации, расчетов, капитальных и финансовых вложений и др.

Данная дипломная работа рассматривает круг вопросов, связанных с организацией ведения учета нематериальных активов. В результате проделанной работы можно сделать следующие выводы:

1. для учета нематериальных активов вследствие их разнообразия по составу и назначению имеет место их классификация, исходя из которой и составляется отчетность о наличии и движении нематериальных активов, отсюда, учет данного вида средств организуется в бухгалтерии по их видам, независимо от организационно-правовой формы собственности предприятия;

2. аналитический учет, организованный с применением вычислительной техники, позволяет сократить трудоемкость, затраты времени, повысить качество контроля, обеспечивает быстрый доступ к информации;

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

Все предприятия при учете нематериальных активов должны руководствоваться соответствующими законодательными и нормативными документами.

В настоящее время отражению в учете нематериальных активов уделено довольно много внимания. Однако вопросов и проблем не становится меньше. Поэтому необходимо совершенствовать систему учета нематериальных активов.

В связи с введением с 1 января 2002 года главы 25 “Налог на прибыль организаций” Налогового кодекса Российской Федерации при организации и определении порядка и степени использования данных бухгалтерского учета для учета амортизируемых активов необходимо определить различия в правилах их бухгалтерского и налогового учета.

Организация устанавливает срок полезного использования по каждому виду амортизируемых нематериальных активов при их постановке на учет, если он не установлен в договоре, патенте или ином аналогичном документе:

в бухгалтерском учете - в расчете на 20 лет;

в налоговом учете - в расчете на 10 лет.

В отличии от правил бухгалтерского учета в составе нематериальных активов учитываются: права владения на “ноу-хау”, секретную формулу или процесс, лицензии на право пользования недрами, а также право на фирменное наименование и не учитываются организационные расходы и положительная деловая репутация.

Предприятию можно рекомендовать ведение налогового учета с использованием или преобразованием регистров бухгалтерского учета. При этом организации необходимо определить:

методы, минимизирующие различия в учете амортизируемых активов;

регистры бухгалтерского учета, используемые в налоговом учете;

операции и объекты для учета в регистрах аналитического налогового учета.

К методам, минимизирующим различия, могут быть отнесены процедуры, которые касаются изменения:

типовых форм первичной учетной документации;

положений учетной политики по бухгалтерскому учету данных активов.

Исходя из различий, приведенных выше, организация может предусмотреть следующие дополнительные показатели в типовых формах первичной учетной документации:

- установление кодов отнесения объектов по составу - к объектам, принимаемым и не принимаемым в состав амортизируемого имущества в налоговом учете. Это касается включения в состав

амортизируемого имущества объектов жилого фонда и невключения безвозмездно полученных объектов; деловой репутации и организационных расходов и т. п.;

по стоимости - объекты со стоимостью до 10000 руб. не принимаются к учету (их стоимость списывается при вводе в эксплуатацию);

- выделение двух видов стоимости вводимых в эксплуатацию объектов

для бухгалтерского учета - первоначальная стоимость;

для налогового учета - амортизируемая стоимость (первоначальная стоимость, уменьшенная на сумму не принимаемых при налогообложении расходов).

Таким образом, данные бухгалтерского и налогового учета амортизируемых объектов будут формироваться в регистрах на основании показателей одних и тех же форм первичной учетной документации, составленных в установленном законодательством порядке. Используются акт (накладная) приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1) и карточка учета нематериальных активов (ф. № НМА-1). В зависимости от характера операции и требований нормативных актов в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

В учетную политику предприятия по бухгалтерскому учету в целях минимизации различий рекомендуется внести изменения.

Для унификации отдельных способов учета и оценки объектов следует предусмотреть в части нематериальных активов:

в состав нематериальных активов в бухгалтерском учете включаются права владения “ноу-хау”, лицензии на право пользование недрами, фирменное наименование.

В ходе проведенного анализа на ОАО “Вымпел” было установлено:

- показатели эффективности использования нематериальных активов в от- четном периоде по сравнению с предшествующим периодом улучшились;

- доходность нематериальных активов возросла за счет ускорения оборачиваемости нематериальных активов и повышения рентабельности продаж.

Это свидетельствует о том, что конечный эффект от использования нематериальных активов на предприятии выражается в увеличении объемов сбыта продукции, увеличении прибыли, повышении платежеспособности и устойчивого финансового состояния.

# БИБЛИОГРАФИЯ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. - М.: Проспект, 2000.

2. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приложение к приказу Минфина РФ от 13.06.95 г., № 49.

3. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций. Утверждены приказом Минфина РФ от 28.06.2000 г., № 60н.

4. Налоговый кодекс: Часть вторая. Глава 25. Налог на прибыль организаций. Глава 26. Налог на добычу полезных ископаемых. - М.: ИНФРА-М, 2001. - 160 с.

5. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21.11.96 г., № 129-ФЗ.- - М., 1996.

6. О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций. Инструкция Министерства РФ по налогам и сборам от 15.06.2000 г., № 62.

7. Об акционерных обществах. Федеральный закон от 26.12.95 г., № 208- ФЗ. - М.,1995

8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94-н.

9. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 г., № 34н.

10. Положение по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов”. Утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г., № 91н.

11. Приказ МФ РФ “О формах бухгалтерской отчетности организации” от 13.01.2000 № 4н.

12. Багдасаров Д. Р. Учет и налогообложение безвозмездно полученного имущества // Главбух. 2001. № 5.

13. Бакаев А.С. Годовая бухгалтерская отчетность коммерческой организации. - М.: Бухгалтерский учет, 2000.

14. Безруких К.Н., Середа Т.П. Бухгалтерские проводки. Ростов н/ Д: Феникс, 2001.

15. Волков Н. Г. Учет и определение налоговой базы по приобретению и использованию амортизируемых объектов // Бухгалтерский учет. 2002. № 3.

16. Комментарии к новому Плану счетов бухгалтерского учета / Под. ред. А.С. Бакаева. М.: Инф. агенство “ИПБ-БИНФА”, 2001.

17. Кислов Д. В. Учет нематериальных активов. - М.: Главбух, 2002.-128 с.

18. Курбанчалеева О. А. Как отразить выбытие нематериальных активов // Главбух. 2001. № 4.

19. Медведев Л. Н. Расширенные комментарии ПБУ 14/2000 “Учет нематериальных активов”. М.: Налоговый вестник, 2001.

20. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В. Составление бухгалтерской отчетности. - М.: Бухгалтерский учет, 2000.

21. Панченко Т. М. Передача прав на нематериальные активы // Главбух. 2001. № 6.

22. Полковский Л.М. Международный финансовый учет и отчетность. М.: Экономика и финансы, 2000.

23. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 2000.

24. Соловьева Г. М. Учет нематериальных активов. М.: Финансы и статистика, 2001.

25. Стаханов А.Ю. Бухгалтерский баланс. Международные и российские стандарты. М., 2000.

26. Тумасян Р.З. Учет нематериальных активов. М.: ООО “НИТАР АЛЬЯНС”, 2001.

27. Хендриксон Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.

# ПРИЛОЖЕНИЯ