

Содержание

Введение	3
Глава 1. Теоретические подходы к проблеме учета нематериальных активов	5
1.1. Принципы организации учета нематериальных активов	5
1.2. Нормативно-правовое регулирование учета нематериальных активов	19
Глава 2. Пути совершенствования учета нематериальных активов на предприятии ООО «Альфа-95»	28
2.1. Общая характеристика предприятия	28
2.2. Организация учета нематериальных активов	33
2.3. Пути улучшения учета нематериальных активов	37
Заключение	43
Список использованной литературы	44
Приложения	47

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.

Роль нематериальных активов в современной экономике трудно переоценить. Для иллюстрации этого тезиса достаточно привести факт, отмеченный Барухом Левом в его известной монографии по нематериальным активам: средний коэффициент “капитализация/балансовая стоимость” для 500 крупнейших компаний США стал постоянно возрастать с начала 1980-х гг., достигнув значения примерно 6,0 в марте 2001 г. Иными словами, из каждых шести долларов рыночной стоимости только один доллар зафиксирован в балансах компаний, а остальные пять представляют нематериальные активы.

Само понятие нематериального актива многогранно: это и бухгалтерское понятие, и экономическое, и юридическое. Разнообразен и состав НМА: наличие таких активов предприятия связано как с наличием конкурентных преимуществ, так и с использованием предприятием компонентов интеллектуального капитала. В общем случае все нематериальные активы можно разделить на две категории: идентифицируемые нематериальные активы и гудвилл (деловая репутация).

Первые экономические исследования, в которых анализируются объекты, ныне относимые к нематериальным активам, относятся к концу XIX века – 30-м годам XX века. Что же касается бухгалтерского понятия НМА, то первым нормативным документом, в котором такие активы стали фигурировать как объект учета был бюллетень “Амортизация

нематериальных активов” Комитета по методам бухгалтерского учета Американского института бухгалтеров, изданный в 1944 году. Позже нематериальные активы стали фигурировать и в международных стандартах финансовой отчетности: сначала в МСФО 9 “Затраты на исследования и разработки”, а затем и в МСФО 38 “Нематериальные активы”.

В российской практике составления бухгалтерской отчетности нематериальные активы впервые появились в Положении по бухгалтерскому учету и отчетности 1992 года. Эти положения еще не содержали четкого определения понятия “нематериальный актив”, ограничиваясь лишь бессистемным перечислением того, что к этой категории может быть отнесено. Сегодня учет нематериальных активов регулируется ПБУ 14/2007 (Бельшева).

Целью данной работы является анализ учетно-правовых вопросов нематериальных активов.

Задачи курсовой работы:

1. дать классификацию НМА;
2. проанализировать особенности бухгалтерского учета НМА.
3. выявить особенности налогообложения НМА.
4. Провести учет НМА на практическом примере

Предметом исследования являются нематериальные активы, **объектом** – применение и особенности бухгалтерского учета НМА.

Методы исследования: наблюдение, сравнение, измерение, обобщение, написание.

Практическая значимость: пути улучшения учета нематериальных активов могут быть использованы в практике работы предприятия.

Работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка литературы.

Глава 1. Теоретические подходы к проблеме учета нематериальных активов

В данной главе подлежат рассмотрению различные составляющие учета нематериальных активов как виды, типы, методы, формы, этапы и классификации, а также необходимые при проведении данного вида операций документы и счета.

1.1. Принципы организации учета нематериальных активов

С 01.01.2008 вступило в силу Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденное приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (далее - ПБУ 14/2007). Таким образом, ПБУ 14/2007 установлены новые правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах.¹

Прежде всего, следует отметить, что с 01.01.2008 вступила в силу четвертая часть Гражданского кодекса РФ, раздел VII «Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации» (далее - ГК РФ). Часть четвертая ГК РФ посвящена регулированию интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуги организаций - интеллектуальной собственности. Изменения, внесенные в российское законодательство ГК РФ, повлекли за собой необходимость внесения изменений в ряд нормативных документов

¹ Трофимова Н.А. Порядок отражения изменений в оценочных значениях в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» // Консультант бухгалтера. - 2008. - № 8. - С. 18-23.

бухгалтерского учета в области интел-лектуальной собственности. Именно датой вступления в силу части четвертой ГК РФ обусловлена и дата введения в действие ПБУ 14/2007.²

Еще одной причиной, которая повлияла на совершенствование бухгалтерского стандарта по учету нематериальных активов, стало то, что в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу поставлена задача наиболее максимально использовать международные стандарты финансовой отчетности при создании российских стандартов, что и было выполнено при разработке ПБУ 14/2007.

Прокомментируем разделы ПБУ 14/2007 по порядку.

Раздел I. Общие положения. Пунктом 1 разд. 1 ПБУ 14/2007 определено, что ПБУ 14/2007 устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

Следовательно, теперь действие ПБУ 14/2007 распространяется на некоммерческие организации в отношении объектов, принимаемых к бухгалтерскому учету в 2008 г. и последующие годы.

Не применяется ПБУ 14/2007 в отношении (п. 2 ПБУ 14/2007):

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

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

² Трофимова Н.А. Порядок отражения изменений в оценочных значениях в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» // Консультант бухгалтера. - 2008. - № 8. - С. 18-23.

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

г) финансовых вложений.

Согласно п. 3 ПБУ 14/2007 для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий:

1) объект должен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности он должен быть предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания не-коммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством РФ);

2) организация должна иметь контроль за объектом. Такой подход для определения активов является новшеством в российском законодательстве. Он наиболее характерен для принципов, изложенных в МСФО. По общему правилу, организация может контролировать объект, когда она вправе получать экономические выгоды, которые данный объект способен приносить в будущем, а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам, при этом право на получение экономических выгод определяется, в частности, наличием у организации надлежащим образом оформленных документов, которые подтверждают существование самого актива и права этой организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации - патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора ит. п.;

3) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

4) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес;

5) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес;

6) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена. Хотя в других действующих бухгалтерских стандартах и отсутствует данное требование, но оно все-таки не является новым. Согласно Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике Российской Федерации для признания актива в бухгалтерском балансе нужно, чтобы его стоимость могла быть измерена с достаточной степенью надежности. Однако положения Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу не заменяют никаких нормативных актов по бухгалтерскому учету, следовательно, нормы бухгалтерских стандартов имеют приоритет при ведении бухгалтерского учета;

7) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.³

Таким образом, при выполнении всех перечисленных условий к нематериальным активам относятся, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.

В составе нематериальных активов также учитывается деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

³ Филина Ф.Н. Беспалов М.В. Бухгалтерский и налоговый учет: пути сближения (под ред. О.Н. Берг). - "ГроссМедиа": РОСБУХ, 2010 г.-С.90.

Следует отметить, что теперь перечень нематериальных активов является открытым. Новым является включение в состав нематериальных активов секретов производства (ноу-хау), т.е. с 01.01.2008 данный вид интеллектуальной собственности урегулирован законодательством РФ, в частности частью четвертой ГК РФ.

Однако из ПБУ 14/2007 исключен такой объект интеллектуальной собственности, как топологии интегральных микросхем. Некоторые специалисты поспешно посчитали, что поскольку данного объекта нет в ПБУ, то и признаваться в качестве нематериального актива он не может. По мнению авторов, это неверно по следующим причинам. В ПБУ 14/2007 даны самые популярные и типичные примеры результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации. При этом перечень нематериальных активов является открытым основан на видах интеллектуальной собственности, установленных частью четвертой ГК РФ. В частности, подп. 11 п. 1 ст. 1225 ГК РФ установлено, что к охраняемым результатам интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации относятся топологии интегральных микросхем.

Нематериальными активами не являются:

- расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы);
- интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду (п. 4 ПБУ 14/2007).

Новшеством ПБУ 14/2007 является исключение из него организационных расходов, связанных с образованием юридического лица.

Раздел II. Первоначальная оценка нематериальных активов. В бухгалтерском учете в соответствии с п. 6 ПБУ 14/2007 нематериальный актив принимается по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

С 01.01.2008 изменено определение первоначальной стоимости, теперь фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива

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

В соответствии с п.8 ПБУ 14/2007 расходами на приобретение нематериального актива являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственных, патентны; и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях⁴.

При создании нематериального актива, кроме перечисленных расходов, к расходам также относятся:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;
- расходы на оплату труда сотрудников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-

⁴ Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент в условиях инфляции. - М.: Перспектива, 2011 – С.89.

исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;

- отчисления на социальные нужды (в том числе ЕСН);
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;
- другие расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.⁵

Пунктом 10 ПБУ 14/2007 установлено, что не включаются в расходы на приобретение создание нематериального актива:

- суммы возмещаемых налогов за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ;
- общехозяйственные и другие аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;
- расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествующих отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, кроме случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, который приобретается по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией,

⁵ Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент в условиях инфляции. - М.: Перспектива, 2011 – С.89.

устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов (п. 14 ПБУ 14/2007).

Если нет возможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, то стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Если в отношении нематериальных активов, указанных в пп. 11 - 14 ПБУ 14/2007, возникают расходы, предусмотренные пп. 8 и 9 ПБУ 14/2007, то такие расходы также включаются в фактическую (первоначальную) стоимость (п. 15 ПБУ 14/2007).

Раздел III. Последующая оценка нематериальных активов. В соответствии с п. 16 ПБУ 14/2007 фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ и ПБУ 14/2007.

Новшеством является то, что изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, теперь допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

При этом следует отметить, что изменять фактическую (первоначальную) стоимость нематериального актива вправе только коммерческие организации. Они могут переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов.

Раздел IV. Амортизация нематериальных активов. Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их

полезного использования, если иное не установлено ПБУ 14/2007. Не начисляется амортизация по нематериальным активам:

- с неопределенным сроком полезного использования;
- некоммерческих организаций.⁶

При принятии нематериального актива к бухгалтерского учету организация обязана определить срок его полезного использования.

Выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив в целях получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации), является сроком полезного использования.

Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

Если по нематериальным активам невозможно надежно определить срок полезного использования, то они считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

В соответствии с п. 26 ПБУ 14/2007 определение срока полезного использования нематериального актива осуществляется исходя:

- из срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля за активом;
- из ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Следует отметить, что срок полезного использования нематериального актива не может превышать срока деятельности организации.

⁶ Сафронова Ю.В. Бухгалтерский учет. МИЭМП, 2010. – С.89.

Срок полезного использования нематериального актива должен ежегодно проверяться организацией на необходимость его уточнения. При существенном изменении продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования уточняется. Возникшие в связи с этим корректировки должны быть отражены в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Согласно п. 27 ПБУ 14/2007 по нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки должны быть отражены в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Способами определения ежемесячной суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу являются:

- 1)линейный способ;
- 2)способ уменьшаемого остатка;
- 3)способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Способ амортизации выбирается организацией не произвольно, а исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. Однако, если такой расчет не является надежным, то амортизация начисляется линейным способом.

С 01.01.2008 способ определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если

расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки должны быть отражены в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях (п. 30 ПБУ 14/2007).

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости или списания данного актива с бухгалтерского учета.

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

В соответствии с п. 32 ПБУ амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания этого актива с бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде (п. 33 ПБУ 14/2007).

Раздел V. Списание нематериальных активов. Стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить организации экономических выгод в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета на основании п. 34 ПБУ 14/2007.

Нематериальный актив выбывает в случаях:

- прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

— перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив);

— прекращения использования материального актива вследствие морального износа;

-передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд;

— передачи по договору мены, дарения;

— внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;

— выявления недостачи активов при их инвентаризации;

— в других случаях.⁷

Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

В соответствии с п. 35 ПБУ 14/2007 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 в качестве прочих доходов и расходов, если другое не установлено нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Раздел VI. Учет операций, связанных с предоставлением (получением) права использования нематериальных активов. Отражение в бухгалтерском учете организации операций, связанных с предоставлением (получением) права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (за исключением права использования наименования места происхождения товара), осуществляется на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством порядком.

⁷ Сафронова Ю.В. Бухгалтерский учет. МИЭМП, 2010. – С.90.

Согласно п. 38 ПБУ 14/2007 нематериальные активы, предоставленные правообладателем (лицензиаром) в пользование (при сохранении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации), не списываются и в бухгалтерском учете отражаются обособленно у правообладателя (лицензиара).

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится правообладателем (лицензиаром).

Наиболее существенным новшеством ПБУ 14/2007 при учете операций, связанных с предоставлением (получением) права использования нематериальных активов, является уточнение порядка определения стоимости полученных в пользование активов. Согласно п. 39 ПБУ 14/2007 такие активы учитываются пользователем (лицензиатом) на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре. Указанное изменение позволяет избежать спорных ситуаций, возникающих в случае отсутствия в лицензионных договорах, договорах коммерческой концессии и других аналогичных договорах точной оценки предоставляемого (получаемого) в пользование актива.

Раздел VII. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности. С 01.01.2008 значительно расширен перечень необходимой к раскрытию информации о нематериальных активах.

Согласно п. 40 ПБУ 14/2007 в составе информации об учетной политике организации подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- способы оценки нематериальных активов, которые приобретены не за денежные средства;
- принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов;

- способы определения амортизации нематериальных активов, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;
- изменения сроков полезного использования нематериальных активов;
- изменения способов определения амортизации нематериальных активов.⁸

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно должна быть раскрыта информация о нематериальных активах, которые созданы самой организацией.

Раздел VIII. Деловая репутация. В составе нематериальных активов учитывается деловая репутация, которая возникает в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части). При этом деловая репутация не подпадает под понятие интеллектуальной собственности организации, поэтому вопросам бухгалтерского учета деловой репутации отведен отдельный раздел ПБУ 14/2007.

В соответствии с п. 42 ПБУ 14/2007 для целей бухгалтерского учета стоимость приобретенной деловой репутации определяется расчетным путем. Приобретенная деловая репутация определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения).

Положительная деловая репутация рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, и учитывается в качестве отдельного инвентарного объекта.

Отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю в связи с отсутствием факторов наличия

⁸ Сафронова Ю.В. Бухгалтерский учет. МИЭМП, 2010. –С.89.

стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т. п.

Приобретенная деловая репутация подлежит амортизации в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются линейным способом в соответствии с п. 29 ПБУ 14/2007.

Отметим, что теперь отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов (п. 45 ПБУ 14/2007).

1.2. Нормативно-правовое регулирование учета нематериальных активов

Нематериальные активы - это обобщающее понятие, которым обозначается имущество организации длительного пользования (со сроком использования не менее 12 месяцев или не менее длительности обычного операционного срока организации, если он превышает 12 месяцев), которое не имеет материальной формы. Бухгалтерский учет нематериальных активов имеет много общего с бухгалтерским учетом основных средств. И основные средства, и нематериальные активы относятся к внеоборотным активам. Это означает, что и те, и другие используются на протяжении многих операционных циклов деятельности организации.⁹

Нематериальные активы в экономике представлены разнообразным рядом неосязаемых ценностей в виде прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненных к ним средств индивидуализации, относящихся к долгосрочному имуществу (в бухгалтерском учете – к внеоборотным активам), амортизируемому в течение срока его полезного

⁹ Филина Ф.Н. Беспалов М.В. Бухгалтерский и налоговый учет: пути сближения (под ред. О.Н. Берг). - "ГроссМедиа": РОСБУХ, 2010.-С.78.

использования в обычной и других видах деятельности хозяйствующих субъектов. Предприниматели инвестируют средства в НМА, поскольку прогнозируют получение долговременного дохода как результата их полезного использования.¹⁰

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 27.12.2007г. №153н, устанавливает принципы, правила и способы ведения учета нематериальных активов и является методологической основой учета нематериальных активов организации. В соответствии с п.3 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий:

а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации);

в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

г) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

¹⁰ Филина Ф.Н. Беспалов М.В. Бухгалтерский и налоговый учет: пути сближения (под ред. О.Н. Берг). - "ГроссМедиа": РОСБУХ, 2010.-С.67.

д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) отсутствие у объекта материально–вещественной формы (Интернет-ресурс).

Единицей бухгалтерского учёта нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально–зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология) (Никитенко).

Налоговый кодекс РФ определяет, что к нематериальным активам нельзя отнести:

1) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

2) интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.¹¹

При выполнении этих условий к нематериальным активам относятся:

1. Исключительные права патентообладателя на изобретения, промышленные образцы, полезные модели и селекционные достижения:

– Право на изобретение – право на использование охраняемого патентом технического решения (устройства, способа, вещества, штамма

¹¹ Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент в условиях инфляции. - М.: Перспектива, 2011 – С.89.

микроорганизма, культуры клеток растений и животных). А также на применение известного ранее устройства, способа, вещества, штамма по новому назначению;

– Право на промышленный образец – право на использование охраняемого патентом художественно-конструктивного решения изделия, определяющего его внешний вид. Физически промышленные образцы могут представлять собой объемную модель (автомобиля, станка, посуды, мебели и т.п.) или плоское изображение (промышленный рисунок ткани, ковра, шрифта и т.д.);

– Право на полезную модель – право на использование охраняемого свидетельством конструктивного выполнения средств производства и предметов потребления, а также их частей;

– Селекционное достижение – новый сорт растений или новая порода животных, которая имеет отличительные признаки, присущие только данной группе.

2. Исключительные авторские права на программы для ЭВМ и базы данных:

– Авторское право на программы для ЭВМ - право на опубликование, воспроизведение, распространение и иные действия по введению в хозяйственный оборот совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения;

– Авторское право на базу данных - право на опубликование, воспроизведение, распространение и иные действия по введению в хозяйственный оборот совокупности данных (статей, расчетов и т.д.),

систематизированных таким образом, чтобы эти данные могли быть найдены и обработаны с помощью ЭВМ.¹²

3. Исключительные права владельца на товарный знак и знак обслуживания. Наименование места происхождения товаров:

– Право на товарный знак и знак обслуживания – право пользования и распоряжения охраняемыми свидетельством обозначениями, способами отличить товары и услуги одних юридических или физических лиц от товаров и услуг других юридических и физических лиц. Товарный знак представляет собой словесные, изобразительные, объемные и другие обозначения или их комбинации с использованием любых цветов или цветовых сочетаний;

– Наименование места происхождения товара – название страны, населенного пункта, местности или другого географического объекта, используемое для обозначения товара, особые свойства которого исключительно и главным образом определяются характерными для данного географического объекта природными условиями или людскими факторами одновременно.

4. Секреты производства (ноу-хау): Секреты производства (ноу-хау) учитываются в составе НМА только в налоговом учете, но организации могут сблизить бухгалтерский и налоговый учет этих объектов (Филина).

5. Деловая репутация организации, организационные расходы:

– Деловая репутация организации – превышение покупной стоимости организации (при ее покупке) над текущей рыночной стоимостью приобретенного имущества (всех активов за вычетом обязательств) с учетом доходности приобретаемой организации, ее престижа на рынке производимой продукции и других факторов.¹³

Организационные расходы – совокупность затрат, понесенных в связи с созданием организации: расходы, связанные с разработкой технико-

¹² Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент в условиях инфляции. - М.: Перспектива, 2011 – С.90.

¹³ Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент в условиях инфляции. - М.: Перспектива, 2011 – С.78.

экономических обоснований и учредительных документов, плата за консультации в специализированных организациях, регистрационные сборы, расходы на рекламу, затраты на подготовку эксплуатационного персонала и т.п. В качестве НМА названные расходы принимаются к учету в том случае, когда учредительные документы рассматривают их как часть вклада в уставный (складочный) капитал (Ерофеева). Организационные расходы называют также отложенными затратами. Расходы организации, связанные с необходимостью переоформления учредительных и иных документов (расширение организации, изменение видов деятельности, представление образцов подписей должностных лиц и др.), изготовление новых штампов, печатей и т.п., включается в состав общехозяйственных расходов организации. Организации, изменяющие организационно-правовую форму, указанные расходы производят за счет прибыли, остающейся в их распоряжении.¹⁴

Первые четыре пункта приведенного перечня можно объединить понятием объекты интеллектуальной собственности.

Понятие деловой репутации используется в ситуации, когда одна организация приобретает другую организацию. При этом организация-покупатель ставит на бухгалтерский учет все имущество приобретенной организации по данным ее бухгалтерского баланса. Если сумма покупки не совпадает с балансовой стоимостью имущества (а обычно так и бывает), разницу надо как-то отразить в учете.

Деловая репутация организации – это разница между оценкой стоимости приобретаемой организации как единого имущественного комплекса и балансовой стоимостью ее имущества. В качестве НМА деловая репутация возникает только в случае приобретения другого предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

¹⁴ Ржаницына В.С. Изменения в методологии учета нематериальных активов // Бухгалтерский учет. - 2011. - № 7. - С. 5-11.

Деловая репутация может быть положительной или отрицательной. Положительная репутация приобретаемой организации является следствием стабильно высоких прибылей, высокого потенциала рентабельности активов или собственного капитала, деловых связей, благоприятного географического расположения, уровня маркетинговых исследований и других привлекательных преимуществ. Положительная деловая репутация принимается к бухгалтерскому учету на дату перехода собственности на приобретенное предприятие как имущественный комплекс или его часть к инвестору (новому владельцу), т.е. на дату государственной регистрации договора купли-продажи. Положительную деловую репутацию необходимо рассматривать как надбавку, выплачиваемую покупателем в обеспечение будущей потенциальной доходности приобретенной организации, отрицательную деловую репутацию – как скидку в связи с плохим финансово–хозяйственным положением приобретаемой организации.

Формально положительная деловая репутация представляет собой переплату непонятно за что – за некую субстанцию, наличие которой не подтверждено документами. Чтобы зафиксировать эту переплату, положительная деловая репутация ставится на учет как нематериальный актив, подлежащий списанию на расходы через начисление амортизации. А отрицательная деловая репутация формально представляет собой недоплату, что в бухгалтерском учете признается доходом. Отрицательная деловая репутация относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов (счет 98. Такая репутация свидетельствует о процессах, неблагоприятных для обычной деятельности: отсутствие стабильного и платежеспособного рынка сбыта, наличие невысокой репутации качества выпускаемых продуктов труда, навыков маркетинговых исследований и других маркетинговых работ, недостаточного уровня профессионализма персонала, неразвитых связей и др. С такой репутацией предприятие продается по цене иже стоимости чистых активов или стоимости, объявленной к началу торгов, а потому покупатель в результате

свершившейся сделки получает определенную скидку с цены, составляющую доход.

К числу идентифицируемых НМА с учетом вышесказанного относятся:

- исключительные имущественные права на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации – интеллектуальные права (ст.1226, 1229);

- права пользования землей, водой, другими природными ресурсами;

- права пользования недвижимым имуществом (зарегистрированные договора аренды).¹⁵

Основные отличия идентифицируемых объектов НМА (от не идентифицируемых) состоят в том, что они связаны с конкретным (осязаемым) объектом, могут существовать отдельно от бизнеса или предприятия (как имущественного комплекса) и, следовательно, могут быть проданы отдельно от него. А так как идентифицируемые НМА могут продаваться отдельно, теоретически можно говорить о рыночной стоимости таких активов, а практически – об их учете на бухгалтерском балансе в качестве отдельных учетных единиц, имеющих определенную стоимость. Идентифицируемые НМА: патенты, лицензии (права на использование ИД), права пользования земельными участками, право на вид деятельности, товарные знаки и знаки обслуживания, программы для ЭВМ и базы данных, организационные расходы, франшизы.

Неидентифицируемые НМА обычно не могут существовать отдельно от компании, а оцениваются только через оценку бизнеса в целом и оценку идентифицируемых активов. Это отложенные (капитализированные) затраты, или отсроченные расходы, научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР), гудвилл (деловая репутация). В настоящее время, отрицательная величина гудвилла в бухгалтерской отчетности не отражается. Положительный гудвилл может быть поставлен на

¹⁵ Ржаницына В.С. Изменения в методологии учета нематериальных активов // Бухгалтерский учет. - 2011. - № 7. - С. 5-11

бухгалтерский учет после покупки предприятия. Таким образом, если гудвил отражен в балансе предприятия, то он становится идентифицируемым НМА. В противном случае – неидентифицируемый НМА.¹⁶

¹⁶ Ржаницына В.С. Изменения в методологии учета нематериальных активов // Бухгалтерский учет. - 2011. - № 7. -С. 6.

Глава 2. Пути совершенствования учета нематериальных активов на предприятии ООО «Альфа-95»

В данной главе подлежат рассмотрению общая характеристика предприятия; анализ учета нематериальных активов, а также разработка путей улучшения.

2.1. Общая характеристика предприятия

Компания ООО "АЛЬФА-95" зарегистрирована 10 марта 1994 года, юридический адрес: 663305, Красноярский край, г. НОРИЛЬСК, ул. СЕВАСТОПОЛЬСКАЯ, д. 7Б, кв. 8. Компании присвоен ОГРН: 1022401623947. Основным видом деятельности является: "Оптовая торговля, включая торговлю через агентов, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами". Организация также осуществляет деятельность по следующим неосновным направлениям: "Лесоматериалы, кирпич, строительные конструкции (розничная торговля)", "Бытовая химия, обои и напольные покрытия (розничная торговля)", "Грузы (транспортная обработка)", "Автомобильный транспорт (вспомогательная деятельность)". Основная отрасль компании: "Оптовая торговля". Организационно-правовая форма — общества с ограниченной ответственностью. Тип собственности — частная собственность.

Для предприятия ООО «Альфа-95» характерна линейно – функциональная организационная структура.

Организационная структура рассматриваемого предприятия представлена на рисунке 1.

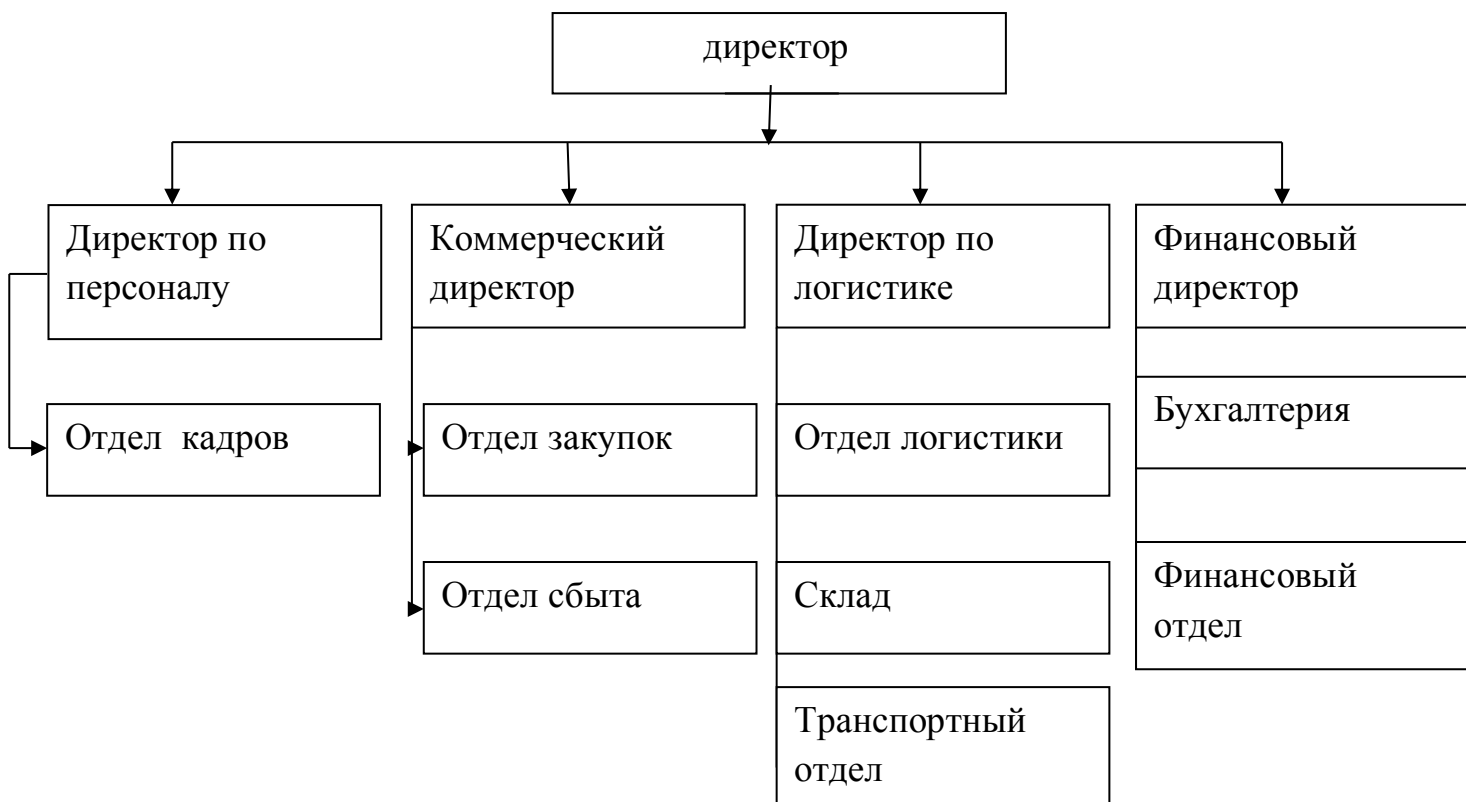


Рисунок 1. Организационная структура предприятия ООО «Альфа-95»

Очень долгий опыт применения линейно-функциональных структур управления продемонстрировал, что они более эффективны там, где аппарату управления приходится исполнять большое количество рутинных, нередко циклических операций и операций при сравнительной стабильности управленческих задач и функций: при помощи грубой системы взаимосвязей поддерживается точная работа любой подсистемы и организации в целом.

Во главе ООО «Альфа-95» стоит гендиректор, которому подчиняются все работники организации. Решения гендиректора считаются конечными. Гендиректор занимается обеспечением трудоспособности компании как хозяйствующего субъекта, предполагает организацию на основных переговорах с контрагентами, воспринимает свои и признает решения управляющих по ключевым направлениям финансово-хозяйственной работы.

Гендиректору лично подчиняются финансовый директор, управляющий отдела продаж и закупок, главный бухгалтер, бухгалтера.

Финансовый директор - исполняет финансово-экономическое управление предприятием, он ведь управляющий служб сбыта и снабжения. Исполняет коммерческо-договорную и сбытовую работа фирмы. Берет на себя решения по основным вопросам сбытовой политики. Ему подчиняется глава продаж и закупок.

Главный бухгалтер – глава бухгалтерии, ответственный за учет хозяйственной работы компании. Представитель организации в фискальных муниципальных органах. Организует работу по учету, характеризует учетную политику исходя из собственных притязаний и притязаний экономических и плановых подразделений, отвечает вместе с начальником за правдивость представляемых сведений в государственные системы контроля. Заменяет гендиректора во время его отсутствия. Ему подчиняется помощник бухгалтера.¹⁷

Таблица 1

Анализ накладных расходов

Категория расходов	База (План)		Факт		Изменение, %
	Тыс. руб.	%	Тыс.руб.	%	
1	2	3	4	5	6
Управленческие расходы всего	6500	89	6758	101	11
Коммерческие расходы всего	14000	67	14563	78	11
Итого накладных	20500	78	21323	92	14

Анализ численности работающих производится как по общему числу, так и по отдельным категориям персонала путем сравнения фактической численности с численностью за соответствующий период предыдущего года.

В приложении 1 представлены расчеты технико-экономических показателей деятельности ООО «Альфа-95» за 2010-2012 гг. и цепные темпы роста этих показателей.

¹⁷ Ржаницына В.С. Изменения в методологии учета нематериальных активов // Бухгалтерский учет. - 2011. - № 7. - С. 7.

В 2012 году объем реализации по сравнению с 2011 годом снизился на 2,88%, а в 2011 г. по сравнению с 2010 годом увеличился на 70,65%. Таким образом, за анализируемый период данный показатель вырос на 65,73%.

Численность работающих за 2011 – 2012 гг. изменилась – уменьшилась на 110 человек, а в 2011 г. по сравнению с 2010 г. уменьшилась на 48 человек.

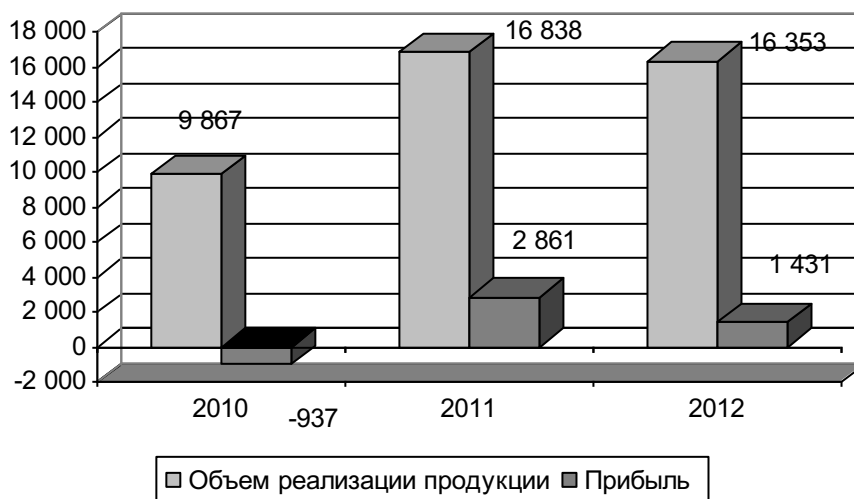


Рисунок 2. Динамика объема реализации продукции и прибыли предприятия за 2010-2012 г.г.

Структура себестоимости продукции ООО «Альфа-95» не является постоянной (например, в 2012 г. по сравнению с 2010 г. удельный вес затрат на материалы и удельный вес расходов по заработной плате изменились более чем на 10% и 9% соответственно).

Наибольший удельный вес в структуре себестоимости продукции ООО «Альфа-95» принадлежит таким статьям калькуляции как заработная плата (основная и дополнительная, а также отчисления на социальные нужды) и расходы на основные и вспомогательные материалы.

Анализ динамики валовой прибыли ООО «Альфа-95» показывает, что в 2010 г. наблюдался убыток в размере 937 тыс.руб., что характеризует эффективность деятельности предприятия с отрицательной стороны.

Таблица 2

Анализ состава и динамики прибыли ООО «Альфа-95» за 2010-2012 гг.

Наименование показателя	Значение показателя			Абс. изменение	
	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2010/ 2011	2011/ 2012
Валовая прибыль	-937	2861	1431	3798	-1430
Коммерческие расходы	422	670	480	248	-190
Управленческие расходы	-	-	-	-	-
Прибыль от продаж (1-2-3)	-1359	2191	951	3550	-1240
Проценты к получению	-	4	-	4	-4
Проценты к уплате	-	30	-	30	-30
Прочие операционные расходы	-	90	-	90	-90
Внереализационные доходы	125	14	4	-111	-10
Внереализационные расходы	483	58	95	-425	37
Прибыль до налогообложения (4+5-6+7+8-9+10-11)	-1717	2031	860	3748	-1171
Налоги из прибыли	183	444	193	261	-251
Чистая (нераспределенная) прибыль	-1900	1587	667	3487	-920

В 2011 г. прибыль составила 2 861 тыс.руб., то есть деятельность нормализовалась. Однако в 2012 году из-за резкого снижения объема продаж прибыль уменьшилась по сравнению с 2011 годом на 1 430 тыс.руб. Деятельность ООО «Альфа-95» в целом является прибыльной, что говорит о достаточно рациональном использовании предприятием имеющихся ресурсов и эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Однако в 2012г. наблюдалось уменьшение показателей прибыли и рентабельности предприятия по сравнению с 2011 г., что говорит о снижении эффективности использования ООО «Альфа-95» имеющихся ресурсов и ухудшении уровня адаптации предприятия к внешним условиям.

Таким образом, деятельность ООО «Альфа-95» с 2011 г. стала приносить прибыль. В 2012 г. наблюдалось значительное снижение прибыли за счет уменьшения выручки, связанного с неблагоприятной ситуацией на рынке. Рассмотрим динамику показателей, характеризующих финансовые результаты деятельности ООО «Альфа-95».

2.2. Организация учета нематериальных активов

Рассмотрим порядок учета положительной деловой репутации на условном примере:

Организация «Альфа-95» приобретает имущественный комплекс по цене 35 000 тыс. р., балансовая стоимость имущества 29 880 тыс. р. Величина положительной деловой репутации и в бухгалтерском и в налоговом учете равна 5 120 тыс. р. (35 000 - 29 880 тыс. р.). Это идеальный случай, когда балансовая стоимость и величина чистых активов совпадают, у организации нет обязательств.

С учетом требований ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», бухгалтерском учете при приобретении предприятия следует сделать следующие записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение предприятия как имущественного комплекса Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 35 000 тыс. р. - отражена стоимость приобретенного предприятия.

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным внеоборотным активам» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 6 300 тыс. р. - отражен НДС по приобретенному имущественному комплексу.

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение предприятия (имущественного комплекса) - 5 120 тыс. р. - отражена стоимость приобретенной деловой репутации.

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 51 «Расчетный счет» - 40 120 тыс. р. - произведен расчет с продавцом.

Дебет 04 «Нематериальные активы» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов» - 5 120 тыс. р. положительная деловая репутация учтена в составе нематериальных активов организации.

Дебет 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Налог на добавленную стоимость» Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным внеоборотным активам» - 6 300 тыс. р. - НДС принят к вычету.

С учетом правил списания, установленных в налоговом учете, сумма деловой репутации будет списываться ежемесячно в размере 85 333 р. (5 120 тыс. р.:12 мес.:5 лет).

В бухгалтерском учете первые пять лет ежемесячно на расходы списывается сумма в 21 333 р. (5 120 тыс. р.:12 мес.:20 лет) следующей корреспонденцией:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Деловая репутация» - 21 333 р. - отражено ежемесячное уменьшение величины положительной деловой репутации.

Одновременно с суммы разницы, между бухгалтерским и налоговым расходом, равным 64 000 р. (85 333 р. - 21 333 р.) исчисляем отложенное налоговое обязательство:

Дебет 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Расчет налога на прибыль» Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства» - 15 360 р. - отражено отложенное налоговое обязательство.

Следующие 15 лет расходы учитываются только в бухгалтерском учете, что ежемесячно отражается записями:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Деловая репутация» - 21333 р. - списание части стоимости гудвилл.

Дебет 77 «Отложенные налоговые обязательства» Кредит 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль» - 5 120 р. - отражено ежемесячное погашение ранее начисленного отложенного налогового обязательства.

Проверка: за пять лет суммарная величина отложенного налогового обязательства составила 92 160 р. ($15\ 360\ \text{р.} \times 12\ \text{мес.} \times 5\ \text{лет}$), что равно сумме его погашения - $5\ 120\ \text{р.} \times 12\ \text{мес.} \times 15\ \text{лет} = 92\ 2600\ \text{р.}$

Рассмотрим данную задачу при условии, что у предприятия, продаваемого как имущественный комплекс имеются обязательства в сумме 160 тыс. р. В данном случае сумма положительной деловой репутации составит 5 360 тыс. р. ($35\ 000\ \text{тыс.р.} - 29\ 720\ \text{р.}$). Проводки по приобретению и дальнейшему списанию деловой репутации остаются прежними, меняются лишь суммы.

Что касается отрицательной деловой репутации, то правила определения ее величины и порядок одномоментного списание в полном объеме в качестве дохода полностью совпадают.

Нематериальные активы учитываются на активном счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости, которая определяется для объектов:

- внесенных в счет вклада в уставный капитал, -по договорной стоимости:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 75 «Расчеты с учредителями» - отражено поступление нематериального актива в организацию.

Дебет 04 «Нематериальные активы» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» - отражена постановка нематериального актива на баланс;

- приобретенных за плату у других организаций по фактически затратам на приобретение объектов и доведению их до состояния, пригодного к эксплуатации.

Следует обратить внимание на то, что с 01.01.2008 г. проценты по инвестиционным кредитам и займам, привлеченным для приобретения НМА, разрешается включать в стоимость нематериальных активов:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражена покупка (приобретение) нематериального актива.

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным внеоборотным активам» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражен НДС по приобретенному активу.

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 51 «Расчетный счет» - произведен расчет с поставщиком.

Дебет 04 «Нематериальные активы» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов» - отражена постановка на НМА баланс (НМА принят учету).

Дебет 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Налог на добавленную стоимость» Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным внеоборотным активам» - НДС по приобретенному НМА принят к возмещению (зачету).

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов» Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет

«Приобретение нематериальных активов» счет «Безвозмездно полученные ценности» - отражено безвозмездное поступление объектов НМА.

Дебет 04 «Нематериальные активы» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов» - постановка на баланс объектов НМА, полученных от других предприятий и лиц безвозмездно. Безвозмездно полученные нематериальные активы оцениваются экспертным путем.

2.3. Пути улучшения учета нематериальных активов

Существенным нововведением ПБУ 14/2007 является использование механизма переоценки и проверки на обесценение для нематериальных активов.

В отношении переоценки НМА следует отметить, что они во многом совпадают с правилами переоценки основных средств. Отличие состоит в том, что для нематериальных активов предусматривается пересчет только остаточной стоимости. Переоценка является добровольной, может производиться только на начало года и по однородным группам активов. При этом текущая рыночная стоимость, являющаяся базой для переоценки, должна определяться исключительно по данным активного рынка. Однако применение данной нормы, на наш взгляд, является весьма проблематичным, т. к. нематериальные активы, как правило, являются уникальными.

В отношении проверки на обесценение в ПБУ 14/2007 сказано лишь то, что она может производиться по желанию организации, что соответствует правилам, установленным в международных стандартах учета и отчетности (МСФО).

Значительно обновлен и максимально приближен к МСФО 38 «Нематериальные активы» раздел ПБУ 14/2007 отражающий правила начисления амортизации НМА.

При определении сроков начисления амортизации нематериальные активы разделяют на активы с определенным и неопределенным сроком полезного использования. Под сроком полезного использования понимается период, в течение которого организация рассчитывает применять актив с целью извлечения экономической выгоды (или достижения целей создания некоммерческой организации).

Как нам представляется, признание срока полезного использования определенным или неопределенным, в значительной степени зависит от самой организации. В новой редакции ПБУ14/2007 приводится ряд уточнений, позволяющих предприятиям сделать обоснованный выбор. Речь идет о следующих рекомендациях:

- если срок полезного использования нельзя определить надежно, то он должен считаться неопределенным;
- срок полезного использования должен определяться исходя из предпосылок: срока действия прав организации в период контроля над активом, ожидаемого срока использования актива, не превышающего срока деятельности организации;
- требуется ежегодно проверять, нет ли необходимости уточнения срока полезного использования.

Новым моментом является выделение двух групп НМА, по которым амортизация не начисляется. Это активы с неопределенным сроком полезного использования и нематериальные активы некоммерческих организаций.

Величина амортизации исчисляется ежемесячно по нормам, установленным самим предприятием.

Начисление амортизации отражается следующим образом:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов».

В соответствии с ПБУ 14/2007 при начислении амортизации можно пользоваться следующими методами: линейным, уменьшающегося остатка, списания пропорционально объему продукции.

При выборе способа амортизации следует исходить из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. Если такой расчет не обладает надежностью, то следует использовать линейный метод.

Деловая репутация может амортизироваться только линейно. Новацией является необходимость ежегодного подтверждения обоснованности выбранного метода начисления НМА.

Не следует забывать, что в налоговом учете можно использовать два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный. Если по отношению к основным средствам расчет амортизации нелинейным методом даже с учетом предстоящих изменений с 01 января 2009 г. представлен достаточно ясно, то в отношении нематериальных активов его применение представляется весьма проблематичным. И еще один момент, касающийся определения срока полезного использования НМА. В статье 258 НК РФ отмечается, что определение срока полезного использования по нематериальным активам производится исходя из сроков действия патентов, свидетельств, по нематериальным активам, по которым определить срок полезного использования практически невозможно, нормы амортизации устанавливаются из расчета 10 лет (но не более срока деятельности организации).

Выбытие вследствие продажи, списания, передачи нематериальных активов отражается проводками:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»
Кредит 04 «Нематериальные активы» - списана остаточная стоимость нематериального актива.

Дебет 62 «Расчеты с покупателя и заказчиками», 51 «Расчетный счет» (или другой денежный счет) Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» - отражена выручка от реализации нематериального актива.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов списывают со счета 91 «Прочие доходы и расходы» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Рассмотрим пример по реализации нематериального актива: нематериальный актив приобретен по цене 250 тыс. р., накопленная амортизация составила 150 тыс. р., срок амортизации - 5 лет, через 3 года нематериальный актив реализован за 120 тыс. р. без учета налога на добавленную стоимость.

Дебет 04 «Нематериальные активы, субсчет «Выбытие нематериальных активов» Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Нематериальные активы в организации» - 250 тыс. р. - списана первоначальная стоимость реализуемого нематериального актива.

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов» Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Выбытие нематериальных активов» - 150 тыс. р. - списана сумма амортизации, накопленной к моменту реализации.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Выбытие нематериальных активов» - 100 тыс. р. - списана остаточная стоимость реализуемого нематериального актива.

Дебет 62 «Расчеты с покупателя и заказчиками» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» - 141,6 тыс. р. - отражена

выручка от реализации нематериального актива, с учетом налога на добавленную стоимость.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»
Кредит 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Налог на добавленную стоимость» - 21 тыс. р. - отражен налог на добавленную стоимость в составе выручки.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»
Кредит 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Прибыль отчетного периода» - 20 тыс. р. - выявлен и списан финансовый результат (прибыль) от реализации нематериального актива.

В обобщенном виде. основные изменения в учете нематериальных активов в связи с вступлением в силу новой редакции ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»:

- организационные расходы не являются нематериальными активами, при наличии в организации их необходимо списать на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» по состоянию на 01.01.2008 г.;

- изменены признаки отнесения активов к НМА, которые должны соблюдаться одновременно (отсутствие материально-вещественной формы, способность приносить организации экономические выгоды, предназначены для производственных или управленческих нужд, срок службы более 12 мес. или обычного операционного цикла, если он длится более 12 мес., активы не предназначены для перепродажи, государственная регистрация прав обязательна не всегда);

- сложные объекты теперь также можно включать в состав нематериальных активов (вопрос о таких активах решается организацией самостоятельно);

- несколько изменяются правила формирования первоначальной стоимости и ее дальнейшей переоценки;

- сроки полезного использования нужно ежегодно необходимо уточнять,
- если срок службы по нематериальному активу определить невозможно, то такой объект нельзя амортизировать;
- способы начисления амортизации не подверглись изменению, но выбор метода подлежит обоснованию, исходя из ожидаемых экономических выгод. Производить данную операцию необходимо ежегодно, причем это не право, а обязанность организации.

Заключение

В настоящее время объективный учет нематериальных активов является одним из самых проблемных вопросов российской методологии бюджетного учета. Ведется постоянная работа по совершенствованию порядка учета результатов интеллектуального труда, вносятся изменения в нормативные акты. От правильного ведения бюджетного учета нематериальных активов зависит достоверность бюджетной отчетности.

Важнейшая особенность учета нематериальных активов (далее - НМА) заключается в нематериальности данного объекта учета. То есть в большинстве случаев нематериальный актив невозможно измерить, осязать и т. п. С точки зрения бухгалтера основная сложность заключается в необходимости идентифицировать подобные активы и оценить их стоимость. Поэтому, чтобы отразить нематериальный актив в бюджетном учете учреждения, такой объект должен соответствовать ряду критериев (идентифицируемость, контроль, будущие экономические выгоды).

Ключевым моментом при отнесении объектов к нематериальным активам является документальное оформление учреждением в установленном законодательством порядке исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или прав на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны.

В соответствии с п. 24 Инструкции № 148н одним из условий для отражения объекта учета на счете "Нематериальные активы" является наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у учреждения на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента и т. п.) или права учреждения на результаты научно-технической деятельности.

Список использованной литературы

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007: приказ Минфина России от 27.12.2007 №153н.
2. Гражданский кодекс РФ (часть четвертая) : Федеральный закон от 18.12.2006 № 230-ФЗ.
3. Налоговый кодекс РФ (часть первая) : Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. от 29.06.2004).
4. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) : Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 03.06.2006).
5. Положение по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов» // Бухгалтер. Нормативные документы. -2008. - № 1. - С. 116-124.
6. Положение по бухгалтерскому учету 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль» // Бухгалтер. Нормативные документы. -2008. - № 1. - С. 142-148
7. Бухгалтерский учет: пособие / сост. Ж. В. Андрейчикова. – Минск: БГАТУ, 2010. – 252 с.
8. Громов Н. Заключение эксперта как источник доказательств / Н. Громов // Законность. - 2013. - № 9. - С. 42-45.
9. Гуйда Т.В. Формирование и использование финансовых ресурсов. Учебное пособие. - М.: Буквица, 2011. – 278 с.
10. Гусаковская Е.Г. Учет ущерба, причиненного организации / Е.Г. Гусаковская // Бухгалтерский учет. 2013. - № 9. - С. 21-26.
11. Добров В.Н., Крышенинников В.И., Финансирование и кредитование в промышленности. – М.: Новое издание, 2011.- 256 с.

12. Ерофеева В.А., Тимофеева О.В. Бухгалтерский учет: конспект лекций. М.: Юрайт, 2011, 142 с.
13. Ефимова О.В. Финансовый анализ. - М.: Бухгалтерский учет, 2011 – 389 с.
14. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2011.- 178 с.
15. Количественные методы финансового анализа / Под ред. С. Дж. Брауна и М. П. Крипмена: Пер. с англ. - М.: Инфра-М, 2011 – 365 с.
16. Крейнина М. Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011 – 547 с.
17. Крюков А.В. Бухгалтерский учет с нуля. 2010. - 368 с.
18. Луговой В.А. Учет основных средств, нематериальных активов, долгосрочных инвестиций. – М.: ИНКОНСАУДИТ, 2011. – 156 с.
19. Невешкина Е.В., Соснаускене О.И., Шредер Е.Г. Бухгалтерский учет в торговле. Практическое пособие. М.: Дашков и К. 2009, 412с.
20. Никитенко Н.Н. Бухгалтерский (финансовый) учёт. Учебник. – Хабаровск: РИЦ ХГАЭП, 2010. – 316 с.
21. Островский О. М., Мизиковский Е. А., Приображенская В. В. Учет нематериальных активов. Комментарии, корреспонденция бухгалтерских счетов. М. 2010, 57 с.
22. Пятов М. Л. Относительность оценки показателей бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. - 2011. - № 6.
23. Ржаницына В.С. Изменения в методологии учета нематериальных активов // Бухгалтерский учет. - 2011. - № 7. -С. 5-11.
24. Сафронова Ю.В. Бухгалтерский учет. МИЭМП, 2010. - 338 с.
25. Стоянова Е. С, Быкова Е. В., Бланк И. А. Управление оборотным капиталом / Под ред. Е. С. Стояновой. - М.: Перспектива, 2011 – 423 с.
26. Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент в условиях инфляции. - М.: Перспектива, 2011 – 574 с.

27. Стоянова Е.С. Финансовый менеджмент: Теория и практика. - М.: Перспектива 2012. – 145 с.
28. Трофимова Н.А. Порядок отражения изменений в оценочных значениях в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» // Консультант бухгалтера. - 2008. - № 8. - С. 18-23.
29. Филина Ф.Н. Беспалов М.В. Бухгалтерский и налоговый учет: пути сближения (под ред. О.Н. Берг). - "ГроссМедиа": РОСБУХ, 2010 г.
30. Финансы. Учебник. Под.ред. проф. В.М. Родионовой. - М.: Финансы и статистика, 2012. – 267 с.

Приложение 1

Динамика основных технико-экономических показателей деятельности ООО

«Альфа-95» за 2010-2012 гг.

Наименование показателя	Значение показателя			Изменение показателя			
	2010 г.	2011 г.	2012 г.	абсолют.		относит.	
				2011/09	2012/10	2011/09	2012/10
Объем реализации продукции, тыс. руб.	9 867	16 838	16353	6 971	-485	70,65	-2,88
Численность работающих, чел.	1544	1496	1386	-48	-110	85,6	56,32
Выработка на 1 работающего, тыс./руб.	6,39	11,25	11,79	+4,86	+0,54	+17,60	+10,48
Количество оборудования, ед.	41	41	41	0	0	0	0
Производственная площадь, м ²	314	314	314	0	0	0	0
Выпуск продукции с 1 м ² пр.плоч.	31,42	53,62	52,08	22,2	-1,54	70,66	-2,87
Фонд заработной платы работающих, тыс. руб.	5076	5591	5597	+515	+6	+10,15	+0,11
Коэффициент опережения темпов роста производительности труда над темпами роста зарплаты	-	1,55	0,97	-	-0,58	-	-
Полная себестоимость продукции, тыс. руб.	10 804	13 977	14 922	3173	+945	29,37	+6,76
Затраты на 1 руб. реализации, коп.	1,09	0,83	0,91	-0,26	+0,08	-23,85	+9,63
Прибыль от реализации, тыс. руб.	-	2 861	1 431	+2861	-1 430	-	-49,98
Убыток от реализации, тыс. руб.	-937	-	-	+937	-	-	-
Уровень рентабельности продукции, %	-	20,47	9,59	-	-10,88	-	-