**СОДЕРЖАНИЕ:**

[Введение 3](#_Toc502004584)

[1. Нематериальные активы: характеристика, виды, правовое регулирование 5](#_Toc502004585)

[2. Оценка и переоценка нематериальных активов 8](#_Toc502004586)

[3. Учет поступления 11](#_Toc502004587)

[4. Учет выбытия 16](#_Toc502004588)

[5. Амортизация нематериальных активов 22](#_Toc502004589)

[6. Принципы бухгалтерского учета нематериальных активов в других странах 26](#_Toc502004590)

[Заключение 28](#_Toc502004591)

[Список использованной литературы 30](#_Toc502004592)

# Введение

В процессе развития рыночных отношений в имуществе субъектов хозяйствования неуклонно возрастает доля нематериальных активов. Это является следствием быстрого распространения информационных технологий, обострением конкуренции, стремления предприятий к выходу на новые рынки как отечественные, так и мировые.

Функционирование нематериальных активов в экономической сфере создает возможности для современного субъекта хозяйствования изменить состав и структуру собственного производственного капитала. Рост доли нематериальных активов в структуре стоимости новой (создаваемой) продукции и услуг способствует росту наукоемкости, что представляет огромное значение для роста конкурентоспособности продукции и предприятия в целом.

Таким образом, в настоящее время выбранная тема является наиболее актуальной.

Современные тенденции в развитии теоретических и методологических представлений о бухгалтерском учете нематериальных активов, как в России, так и за рубежом имеют острую дискуссионную направленность. Вопросы бухгалтерского учета нематериальных активов освещались и анализировались в трудах отечественных ученых-специалистов – Касьяновой Г.Ю., Сапожниковой Н.Г., Савина А.А., Керимова В.Э., Ковалевой В.Д., Кондракова Н.П., Овсянникова С.В., Полковского Л.М., Рогуленко Т.М. и др. Вместе с тем, на наш взгляд, особенности бухгалтерского учета нематериальных активов еще недостаточно изучены.

Цель исследования состоит в разработке направлений совершенствования бухгалтерского учета и оценки нематериальных активов в соответствии с российскими стандартами учета.

Для достижения цели требуется решение следующих основных задач:

* рассмотреть нематериальные активы: характеристику, виды, правовое регулирование;
* проанализировать подходы к оценке нематериальных активов;
* проанализировать практику учета поступления и выбытия нематериальных активов;
* рассмотреть правила учета амортизации нематериальных активов;
* исследовать принципы бухгалтерского учета нематериальных активов в других странах.

Объект исследования - факты хозяйственной жизни по учету нематериальных активов.

Предметом исследования является порядок бухгалтерского учета нематериальных активов.

Теоретическая и методологическая база исследования составили научные труды зарубежных и отечественных ученых в области бухгалтерского учета и оценки нематериальных активов.

1. **Нематериальные активы: характеристика, виды, правовое регулирование**

С 1990 г. «термин «нематериальные активы» (НМА) стал использоваться в российском бухгалтерском учёте. Нематериальные активы - это неденежные активы, не имеющие физической сущности, предназначенные для использования в течение длительного периода времени (больше одного года) в производстве или реализации готовой продукции (товаров, работ и услуг), в административных целях и сдаче в аренду другим организациям.

Рассмотрим существующие подходы к определению нематериальных активов в отечественной литературе (см. таблицу 1.).

Таблица 1. – Подходы к определению НМА

|  |  |
| --- | --- |
| Автор | Содержание определения |
| Л. М. Полковский | созданные или приобретенные организацией объекты, которые используются в хозяйственной деятельности в течение срока, превышающего 12 месяцев, имеют денежную оценку, обладают способностью отчуждения и приносят доходы, но не являются при этом материально-вещественными ценностями[[1]](#footnote-1) |
| А. С. Алисенов | это объекты учета, принадлежащие организациям и не имеющие вещественной формы[[2]](#footnote-2) |
| Л.З. Шнейдман | условная стоимость объектов промышленной и другой интеллектуальной собственности, и также иных аналогичных отчуждаемых имущественных прав[[3]](#footnote-3) |
| В.Б. Ивашкевич | это специфичное имущество обычно имеет весьма высокую ценовую характеристику и приносит компании ощутимую пользу. [[4]](#footnote-4) |

Для целей бухгалтерского учета понятие «нематериальные активы» выявляется через определенный перечень единовременно выполняемых условий, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007.[[5]](#footnote-5)

Как уже отмечалось выше, в России, помимо бухгалтерской версии состава НМА, есть еще совершенно отдельная налоговая версия.

В соответствии с п.3 статьи 257 Налогового кодекса РФ «нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев)».[[6]](#footnote-6)

НМА можно разделить на следующие две группы:

1) объекты интеллектуальной собственности,

2) деловая репутация.

В соответствии со статьей 128 ГК РФ охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность), относятся к объектам гражданских прав.[[7]](#footnote-7)

К нематериальным активам относится и деловая репутация организации (гудвилл), она представляет собой разницу между стоимостью фирмы как единого целостного имущественно-финансового комплекса, имеющего определенную репутацию, и балансовой стоимостью имущества фирмы

Деловая репутация организации в соответствии с ПБУ 14/2007 «определяется в виде разницы между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств».[[8]](#footnote-8)

С 1 января 2008 года введена в действие часть четвертая Гражданского кодекса Российской Федерации, регулирующая правоотношения в сфере интеллектуальной собственности.

1. **Оценка и переоценка нематериальных активов**

Существующие подходы к оценке нематериальный активов приведены на рисунке 1. Рассмотрим каждый из них более подробно.



Рисунок 1 - Подходы к оценке нематериальный активов[[9]](#footnote-9)

Сравнительный подход «определяет стоимость объекта на основе анализа цен на объекты, аналогичные оцениваемому, исходя из предположения, что покупатель не заплатит за объект больше стоимости аналога, обладающего такой же полезностью».

Затратный подход в качестве основы для определения рыночной стоимости использует затраты, фактически понесенные при приобретении или создании объекта. Применение этого подхода, на наш взгляд, обосновано для целей страхования, при судебном разделе общей собственности, при продаже имущества на торгах. При отсутствии активного вторичного рынка аналогичных объектов, когда нет возможности определить перспективную прибыль от использования объекта, объект относится к разряду уникальных, оригинальных, именно этот подход оказывается единственно возможным.

Применение доходного подхода для оценки рыночной стоимости НМА основано на определении стоимости объекта по совокупности будущих поступлений от его использования. Как правило, доходы генерируются всей операционной деятельностью, т. е. бизнесом в целом, и определить конкретный вклад отдельного нематериального актива в экономические выгоды текущего периода достаточно проблематично[[10]](#footnote-10).

Коммерческая организация вправе проводить переоценку объектов нематериальных активов не чаще одного раза в год (п.17 ПБУ 14/2007). При принятии решения о переоценке нематериальных активов, учитывается то, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно (не чаще одного раза в год).

Рассмотрим порядок отражения результатов переоценки в учете на конкретном примере:

Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 04 «Нематериальные активы»— отражена сумма уценки объекта на сумму 10 000 рублей;

Дт 05 «Амортизация нематериальных активов» Кт 91 «Прочие доходы и расходы»— отражена сумма корректировки амортизации в результате уценки на сумму 10 000 рублей.

Если в последующие периоды этот же объект будет вновь дооценен на ту же сумму, то величину дооценки нужно показать по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы»[[11]](#footnote-11).

Дооценку, произведенную впервые, по-прежнему следует зачислять в добавочный капитал и показывать по кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

Проводки необходимы следующие:

Дт 04 «Нематериальные активы» Кт 83 «Добавочный капитал»— отражена сумма дооценки объекта на сумму 20 000 рублей;

Дт 83 «Добавочный капитал» Кт 05 «Амортизация нематериальных активов» — отражена сумма корректировки амортизации в результате дооценки на сумму 20 000 рублей.

Если в последующие периоды этот же объект будет уценен, то сумму уценки необходимо отнести на уменьшение добавочного капитала и отразить по дебету счета 83 «Добавочный капитал».

1. **Учет поступления**

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету в соответствии с утвержденным в коммерческой организации рабочим планом счетов на синтетическом счете 04 «Нематериальные активы» по фактической (первоначальной) стоимости, которая определяется по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету. Учет нематериальных активов ведется аналогично учету основных средств, поэтому документация по нематериальным активам соответствует формам по учету основных средств[[12]](#footnote-12).

Порядок определения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива зависит от способа его поступления:

1. Приобретение или создание нематериальных активов.

При покупке нематериального актива основанием для записей на бухгалтерских счетах служат первичные документы (договор, накладная, счет-фактура). Расходы, понесенные при приобретении нематериальных активов и доведении их до состояния, пригодного для использования, отражаются на счете 08 Субсчет «Приобретение нематериальных активов».

Рассмотрим пример 1.

ООО «Заря» был заключен договор на создание сайта, который состоит в переходе заказчику исключительных прав на html – код, который был написан разработчиком, а так же вместе с этим дизайн и контент сайта.

 - затраты по созданию сайта - 8260 рублей, в том числе НДС 1260 рублей;

- оплата передачи исключительных прав на дизайн и контент сайта – 14160 рублей, в том числе 2160 рублей;

- исключительное право на html – код 15000 рублей, НДС не облагается.

В договоре оговорен срок полезного использования объекта, который составляет 2 года. В соответствии с договором с провайдером затраты на перерегистрацию доменного имени составят 944 рублей, в том числе НДС 144 рублей. Бухгалтерские записи, отражающие эти операции, представлены в таблице 2.

Таблица 2 - Корреспонденция счетов по учету поступления нематериальных активов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операций | Корреспонденция счетов | Сумма, руб. | Первичный документ |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. | Отражены затраты на создание сайта ((7000 + 12000 + 15000) руб.) | 08 | 60 | 34000 | Бухгалтерская справка-расчет |
| 2. | В стоимости сайта учтены услуги по регистрации домена | 08 | 60 | 708 | Бухгалтерская справка |
| 3. | Учтен НДС по услугам за регистрацию домена | 19 | 60 | 108 | Бухгалтерская справка |
| 4. | Отражен НДС ((1260 + 2160)руб.) | 19 | 76 | 3420 | Бухгалтерская справка |
| 5. | Принят к вычету НДС | 68 | 19 | 3420 | Бухгалтерская справка |
| 6. | Сайт отражен в составе нематериальных активах | 04 | 08 | 34708 | Бухгалтерская справка, карточка НМА  |
| Ежемесячно |
| 7. | Начислена амортизация по сайту (34000 руб. / 24 мес.) | 44 | 05 | 1448 | Аналитические данные по начислению амортизации нематериальных активов  |
| 8. | Перерегистрация домена (1 раз в год) | 97 | 60 | 800 | Бухгалтерская справка |
| 9. | Учтен НДС | 19 | 60 | 144 | Бухгалтерская справка |
| 10. | НДС принят к возмещению из бюджета | 68 | 19 | 144 | Бухгалтерская справка |
| Ежемесячно |
| 11. | Списание стоимости перерегистрации (800 руб./12 мес.) | 26 | 97 | 66,67 | Бухгалтерская справка-расчет |

1. Безвозмездное получение от третьих лиц.

Нематериальные активы, которые безвозмездно получены организацией, отражаются по рыночной стоимости на дату принятия их к учету.

Полученные безвозмездно активы учитываются в составе прочих доходов, которые затем зачисляются на счет прибылей и убытков организации.

Организацией самостоятельно делается выбор способа отражения в учете нематериальных активов, полученных на безвозмездной основе:

- в момент принятия к учету стоимость нематериальных активов относится на увеличение прочих доходов;

- по мере начисления амортизации в течение срока полезного использования, безвозмездно полученные нематериальные активы отражаются как прочие доходы, причем используется счет доходов будущих периодов[[13]](#footnote-13).

По дебету счета доходов будущих периодов в корреспонденции с кредитом счета прочих доходов и расходов отражается учет нематериальных активов, полученных безвозмездно.

Таблица 3 - Корреспонденция счетов по учету поступления нематериальных активов безвозмездно от третьих лиц

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операций | Корреспонденция счетов | Сумма, руб. | Первичный документ |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. | Без использования счета98 «Доходы будущих периодов» | 08.5 | 91.1 | 84000 | Бухгалтерская справка-расчет |
| 2. | С использованием счета98 «Доходы будущих периодов» | 08.5 | 98.2 | 84000 | Бухгалтерская справка-расчет |
| 3. | Признание прочих доходов | 98.2 | 91.1 | 1400 | Бухгалтерская справка-расчет |

1. Поступление нематериальных активов в счет вклада инвесторов в уставный капитал.

В ООО «Заря»» учредитель в качестве вклада в уставный капитал вносит нематериальный актив стоимостью 60000 руб.

Таблица 4 - Корреспонденция счетов по учету поступления нематериальных активов в счет вклада инвесторов в уставный капитал

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операций | Корреспонденция счетов | Сумма, руб. | Первичный документ |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 5 |
| 1. | Отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал | 75.1 | 80 | 60000 | Учредительный договор, акт приема-передачи |
| 2. | Внесены нематериальные активы в счет вклада в уставный капитал | 08.5 | 75.1 | 60000 | Учредительный договор, акт приема |
| 3. | Приняты к учету нематериальные активы | 04 | 08.5 | 60000 | Учредительный договор, акт приема |

1. [Приобретение нематериальных активов по договору мены](http://www.snezhana.ru/nma_3_5/)

Для формирования стоимости нематериальных активов используется счет 08 Субсчет «Приобретение нематериальных активов». По дебету счета отражается стоимость приобретения, а также дополнительные затраты по доведению объекта до состояния, пригодного для эксплуатации. По кредиту счета отражается принятие нематериальных активов к учету.

Рассмотрим пример 2.

ООО «Заря» приобрело программное обеспечение у ООО «Факел» в обмен на компьютеры. Балансовая стоимость компьютеров составляет 100000 руб., накопленная амортизация - 50000 руб. По условиям договора мены обмениваемое имущество признается равноценным и обменивается по рыночной цене. Рыночная цена равна 106200 руб. с учетом НДС. После подписания договора мены обе организации выставляют счета-фактуры на сумму 106200 руб. (на цену договора) и регистрируют в книге продаж и книге покупок соответственно.

Корреспонденция счетов по приобретению нематериальных активов по договору мены отражена в таблице 5.

Таблица 5 - Корреспонденция счетов по учету приобретения нематериальных активов по договору мены

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операций | Корреспонденция счетов | Сумма, руб. |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|  | Отражена стоимость поступившего программного обеспечения | 08.5 | 91.1 | 90000 |
|  |  |  |  |  |
|  | Выделен НДС по поступившему программному обеспечению | 19 | 91.1 | 16200 |
|  | Начислен НДС | 91.2 | 68 | 16200 |
|  | Списана первоначальная стоимость компьютера | 01.2 | 01 | 150000 |
|  | Списана накопленная амортизация компьютера | 02 | 01.2 | 50000 |
|  | Списана остаточная стоимость компьютера | 91.2 | 01.2 | 100000 |
|  | Отражен финансовый результат от выбытия компьютера | 99 | 91.9 | 10000 |
|  | Принято к эксплуатации программное обеспечение | 04 | 08.5 | 90000 |
|  | Принят к зачету НДС | 68 | 19 | 16200 |

Таким образом, рассмотрен порядок учета по всем возможным способам поступления объектов нематериальных активов.

1. **Учет выбытия**

Выделяют следующие варианты выбытия объектов нематериальных активов:

- списание объекта нематериальных активов в связи с непригодностью (например, полная амортизация и потеря доходных качеств). Основанием для списания служит акт передачи нематериальных активов, акт на списание нематериальных активов, протокол собрания акционеров или участников совместной деятельности, приказ;

- продажа нематериального актива;

- безвозмездная передача нематериального актива;

- внесение нематериального актива в счет вклада в уставный капитал других организаций;

- передача нематериального актива по договору мены; иных случаях[[14]](#footnote-14).

В зависимости от причин выбытия объектов нематериальных активов в могут быть использованы следующие схемы бухгалтерских проводок.

1. Списание объекта нематериальных активов в связи с непригодностью (полная амортизация и потеря доходных качеств).

Рассмотрим пример 3.

В ООО «Заря» срок действия исключительного права на патент составлен 3 года, первоначальная стоимость объекта при приобретении равна 100 тыс. рублей. Величина амортизации, начисленной за 36 месяцев применения объекта составила 100 тысяч. рублей.

На основании представленных данных в ООО «Заря» были сделаны следующая проводка:

Дт 05 «Амортизация нематериальных активов» Кт 04 «Нематериальные активы» - списана сумма накопленной амортизации - 100000 руб.

2) Продажа нематериальных активов.

Корреспонденция счетов по учету продажи нематериальных активов представлена в таблице 6.

Таблица 6 - Корреспонденция счетов по учету продажи нематериальных активов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операций | Корреспонденция счетов | Сумма, руб. | Первичный документ |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. | Отражена задолженность покупателя за объект нематериальных активов, проданный по стоимости, указанной в договоре. | 62 | 91.1 | 150000 | Договор купли- продажи, отгрузочные документы поставщика. |
| 2. | Списана начисленная амортизация проданного объекта нематериальных активов. | 05 | 04 | 50000 | Акт списания (выбытия) нематериальных активов. |
| 3. | Списана начисленная амортизация проданного объекта нематериальных активов. | 91.2 | 04 | 50000 | Бухгалтерская справка-расчет |
| 4. | Списана остаточная стоимость объекта нематериальных активов. | 91.2 | 04 | 100000 | Бухгалтерская справка-расчет |
| 5. | Начислен НДС от продажной стоимости объекта нематериальных активов. | 91.2 | 68 | 21600 | Счет-фактура |
| 6. | Поступили денежные средства от покупателя. | 51 | 62 | 141600 | Выписка банка по расчетному счету |

Рассмотрим пример 4.

ООО «Заря» продало исключительное право на программу для ЭВМ. Величина первоначальной стоимости составляет 150 тысяч рублей, размер начисленной к моменту продажу объекта амортизации составил 50 тысяч рублей. Договорная стоимость объекта составляет 120 тысяч рублей, без учета НДС.

В бухгалтерском учете ООО «Заря» оформлены следующие проводки:

 Дт 05 «Амортизация нематериальных активов» Кт 04 «Нематериальные активы» – на сумму начисленной амортизации – 50000 руб.;

Дт 90 «Продажи» Кт 04 «Нематериальные активы» – на сумму остаточной стоимости проданного актива – 100000 руб.;

При этом обороты по счетам 04 «Нематериальные активы» и 05» Амортизация нематериальных активов» одинаковые, и сальдо по счету 04

«Нематериальные активы» (по данному виду активов) в отчетности бухгалтер ООО «Заря» свернул.

Дт 90 «Продажи» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму НДС по стоимости проданного объекта нематериальных активов – 21600 руб.;

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 90 «Продажи» – на сумму задолженности покупателя за исключительное право на программу для ЭВМ (договорной стоимости проданного объекта) – 141600 руб.;

Дт 90 «Продажи» Кт 99 «Прибыли и убытки» – на сумму финансового результата от проведенной операции купли-продажи – 20000 руб.

При выбытии нематериального актива при прекращении его использования по причине морального износа остаточная стоимость не может быть нулевой и поэтому подлежит списанию в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»[[15]](#footnote-15).

При списании устаревшей программы в бухгалтерском учете будут оформлены следующие проводки:

 Дт 05 «Амортизация нематериальных активов» Кт 04 «Нематериальные активы» – списана амортизация, начисленная по объекту нематериального актива – 75000 руб. (10800 руб. : 36 мес. x 25 мес.);

Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 04 «Нематериальные активы» – списана остаточная стоимость выбывшего объекта нематериальных активов – 33000 руб.;

Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» – отражен убыток от списания нематериального актива – 33000 руб.

Если выбытие нематериального актива произошло вследствие передачи в качестве вклада в уставный капитал другой организации, то такая операция относится уже к финансовым вложениям, в связи с чем остаточная стоимость должна быть списана в дебет счета 58 «Финансовые вложения».

Дт 05 «Амортизация нематериальных активов» Кт 04 «Нематериальные активы» – списана амортизация, начисленная по объекту нематериального актива;

Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 04 «Нематериальные активы» – на сумму остаточной стоимости переданных объектов нематериальных активов;

 Дт 58 «Финансовые вложения» Кт 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму превышения оценочной стоимости финансовых вложений над остаточной стоимостью переданного объекта.

3) Безвозмездная передача нематериальных активов.

В учете безвозмездная передача нематериального актива отражается следующим образом.

Дт 05 «Амортизация нематериальных активов» Кт 04 «Нематериальные активы» – списана амортизация, начисленная по объекту нематериального актива;

Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 04 «Нематериальные активы» – списана остаточная стоимость нематериального актива;

Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам» – начислен НДС при безвозмездной передаче.

Рассмотрим пример 5.

В ООО «Заря» состоит на балансе объект НМА, первоначальная стоимость которого составляет 59000 руб. (в том числе НДС – 9000 руб.) Предприятие осуществляет передачу данного по договору дарения некоммерческой организации. На момент заключения договора рыночная стоимость передаваемого нематериального актива составила 90000 руб. Амортизация составила 5240 руб.

В бухгалтерском учете ООО «Заря» оформлены следующие проводки:

Дт 05 «Амортизация нематериальных активов» Кт 04 «Нематериальные активы» – списана амортизация, начисленная по передаваемому объекту нематериального актива - 6240 руб.;

Дт 91.2 «Прочие расходы» Кт 04 «Нематериальные активы» – отражена остаточная стоимость переданных нематериальных активов (5900 – 9000 – 6240) – 43760 руб.;

 Дт 91.2 «Прочие расходы» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам» – начислен НДС на рыночную стоимость передаваемого объекта нематериального актива – 16200 руб.;

Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» – отражен убыток от передачи нематериальных активов (43760 + 16200) – 59960 руб.

4) При выбытии нематериальных активов по причине их недостачи, выявленной при инвентаризации, сначала формируется остаточная стоимость недостающих активов, затем она списывается в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и далее (в зависимости от причин недостачи) в дебет счета 73 «Расчеты по возмещению материального ущерба», 76

«Расчеты по претензиям», или 91 «Прочие доходы и расходы» (если виновные не определены либо во взыскании отказано органами суда или арбитража)[[16]](#footnote-16).

5) Непригодность к дальнейшему использованию нематериальных активов.

ООО «Заря» списывает не использующийся в производственных целях нематериальный актив. Первоначальная стоимость этого актива составляет 21000 руб., сумма начисленной за время эксплуатации амортизации – 16100 руб.

В бухгалтерском учете ООО «Заря» сделаны следующие записи:

Дт 05 «Амортизация нематериальных активов» Кт 04 «Нематериальные активы» – списана сумма амортизации, начисленная за время эксплуатации нематериального актива – 16100 руб.;

Дт 91.2 «Прочие расходы» Кт 04 «Нематериальные активы» – списана остаточная стоимость нематериального актива (21000 руб. – 16100 руб.) – 4900 руб.;

Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» – списано сальдо прочих доходов и расходов (убыток) – 4900 руб.

 Перечень закрытым не является. При выбытии объектов нематериальных активов в иных случаях операции по их списанию отражаются с учетом их экономического содержания.

1. **Амортизация нематериальных активов**

Исчисляют износ НМА по нормам, которые устанавливает сама компания, опираясь на характер актива, его цену и срок полезного использования (СПИ), т. е. период, на протяжении которого НМА приносит предприятию доход. В свою очередь СПИ напрямую зависит от вида актива. Например, патент амортизируется в течение срока собственного действия и полезность его максимальна именно до окончания оговоренного периода[[17]](#footnote-17).

Установить СПИ, к примеру, по программным продуктам, необходимым производству в течение определенного времени, компании также достаточно просто, и предприятия используют эту возможность, рассчитывая ожидаемый экономический доход и, соответственно, СПИ актива. А вот товарные знаки или деловая репутация работают на имидж компании постоянно. По подобным специфичным активам, определить СПИ невозможно.

ПБУ 14/2007, регулирующее использование подобного имущества, предполагает невозможность начисления амортизации по некоторым видам НМА, тем, полезность которых для предприятия не изменяется с течением времени. Для подобных активов СПИ устанавливают равный 20 годам (но не выше срока работы предприятия).

Итак, СПИ рассчитывают:

- как срок действия патента, лицензионного соглашения, либо других объектов с четко ограниченным периодом действия;

- исходя из возможности расчета ожидаемого периода использования НМА с максимальной эффективностью;

- при невозможности определения СПИ устанавливают 20-тилетний срок либо не превышающий период деятельности компании.

В ПБУ 14/2007 даются разъяснения, по каким НМА амортизация не начисляется. Это касается активов, имеющихся в некоммерческих организациях. Следует учесть, что не начисляется износ и на НМА, приобретенные компанией для дальнейшей реализации, поскольку они учитываются на счетах товаров, не участвуя в производственном процессе как непосредственный нематериальный актив[[18]](#footnote-18).

НК РФ (ст. 257) установлено право компаний определять срок полезного использования имеющихся НМА с ограничением, заключающимся в том, что СПИ не может быть менее 2-х лет.

Для начисления износа НМА выбирают один из 3-х способов:

- линейный;

- уменьшаемого остатка;

- списания части стоимости в пропорции к объему производства.

Выбор способа – прерогатива компании. Осуществляют его, учитывая ожидаемую выгоду от использования актива, в т. ч. и от его реализации. Выбранный метод фиксируют в учетной политике.

Линейный способ заключается в расчете суммы износа за год, базирующемся на первоначальной стоимости (ПС) и норме амортизации (НА), исчисленной из СПИ. Месячная норма (в % к ПС) для каждого объекта определяется по формуле:

Нм = (1/СПИ) х 100

Суть использования метода уменьшаемого остатка, в том, что годовой износ определяется по остаточной стоимости актива на начало года и нормы амортизации, исчисленной в соответствии с СПИ.

Метод списания стоимости в пропорции к объему производства базируется на показателях объема выпуска в отчетном году и соотношении ПС актива к предполагаемому объему за весь СПИ.

Впервые начинают производить отчисления износа с начала месяца, наступающего за месяцем постановки объекта на учет. При списании, продаже или погашении стоимости НМА начислять износ прекращают с начала месяца, следующего за месяцем, когда эти события произошли.

Амортизация нематериальных активов: счет учета

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются:

- путем аккумулирования сумм износа на балансовом счете 05 «Амортизация НМА»;

- уменьшением ПС объекта на счете 04 «НМА».

В зависимости от практикуемой методики амортизация нематериальных активов либо суммарно уменьшает активный сч. 04 или аккумулируется в пассивном сч. 05.

В первом случае амортизация нематериальных активов учитывается в дебете затратных счетов и кредите сч. 05. Во втором – учитывается по дебету этих же счетов и кредиту сч. 04, помесячно уменьшая первоначальную стоимость НМА. Целесообразным считается сочетать в компании оба этих метода учета, необходимо лишь закрепить это в учетной политике.

В таблице 7 представлены бухгалтерские проводки по учету амортизации нематериальных активов.

Таблица 7 – Корреспонденция счетов по учету амортизации нематериальных активов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операций | Корреспонденция счетов | Первичный документ |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 6 |
| 1. | Начислена амортизация по нематериальным активам и отнесена на вложения во внеоборотные активы, расходы будущих периодов, себестоимость продукции (работ, услуг) | 08, 20,23, 25,26, 29,44, 97 | 05 | Аналитические данные по начислению амортизации нематериальных активов в разрезе структурных подразделений организации,Бухгалтерская справка-расчет. |
| 2. | Списана сумма накопленной амортизации при выбытии нематериального актива | 05 | 04 | Аналитические данные по начислению амортизации нематериальных активов в разрезе структурных подразделений организации,Бухгалтерская справка-расчет. |

Аналитический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» ведется по отдельным объектам нематериальных активов для обеспечения возможности получения данных об амортизации нематериальных активов, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

1. **Принципы бухгалтерского учета нематериальных активов в других странах**

На современном этапе развития в России еще не сложилась комплексная практическая система норм и правил учета нематериальных активов. Данная проблема затрагивает не только практику учета России. Так, Европейской комиссией только в 2003 году были разработаны указания по управленческому учету относительно нематериальных активов. При этом непосредственно указания содержали ссылку на возможность дальнейшего развития практики учета нематериальных активов. В соответствии с этим представляют интерес указания компании Intellectual Capital Services (ICS), которые на данный момент находятся на стадии разработки и не получили обширной практики в западных компаниях, в соответствии с чем в России их применение не представляется возможным[[19]](#footnote-19).

 Основные различия в основных аспектов бухгалтерского учета нематериальных активов в других странах приведены в таблице 8.

Таблица 8 – Особенности учета нематериальных активов в различных странах

|  |  |
| --- | --- |
| Страна | Особенности учета |
| 1 | 2 |
| Австрия | Организационные расходы имеют срок списания до 5-ти лет. Расходы на научно-исследовательские работы сразу же списываются |
| Бельгия | Возможна капитализация расходов на исследования до таких значений, в пределах которых считается, что эти расходы возместятся. Максимальный период списания – 3 года.  |
| Великобритания | Списывать расходы на исследования предполагается сразу. Расходы на разработки разрешается или списывать сразу, или с небольшой отсрочкой, однако она не должна превышать время, необходимое для проверки проекта на пригодность |
| Германия | Если компания осуществляет расходы самостоятельно, то расходы нужно списать сразу. Расходы, которые осуществляются самой компанией, нужно списывать сразу. |
| Греция | Разрешается сразу списывать и капитализировать расходы на исследования и разработки с учетом дальнейшей амортизацией на протяжении 5-ти лет |
| Дания | Разрешается использовать отсрочку учета расходов на исследования и разработки (на практике это применяется редко). Капитализируемые расходы списываются на протяжении периода не более 5-ти лет. Любые неоплаченные расходы пересматривают и списывают ежегодно (если необходимо, то в пределах возвращаемой величины) |
| Республика Беларусь | Разрешается включать в состав нематериальных активов организационные расходы, которые включают суммы расходов по созданию предприятия, признанных в соответствии с учредительными документами, расходов по регистрации, открытию счетов, по подготовке производства и т.п. Нормы амортизации устанавливаются в расчете на 10 лет |

В большинстве стран решение о выборе метода начисления амортизации нематериальных активов предприятие принимает на свое усмотрение в зависимости от форм получения выгод от этого актива в будущем. Если такую форму получения выгод сложно определить, то на предприятии применяется прямолинейный метод начисления амортизации по объектам нематериальных активов.

В соответствии с китайской практикой бухгалтерского учета счет для начисления амортизации нематериальных активов вообще не применяется и поэтому амортизация списывается сразу в дебет счета «Административные затраты» из кредита счета «Нематериальные активы».

# Заключение

В ходе исследования было выявлено, что нематериальные активы являются специфичными объектами бухгалтерского учета, что и обуславливает различия во мнениях ученых относительно критериев признания нематериальных активов в качестве объектов бухгалтерского учета.

Сложность понятия «нематериальные активы», разнообразный состав нематериальных активов создают необходимость классификации указанного объекта по определенным признакам.

В процессе исследования было определено, что перечень активов в ПБУ 14/2007 является примерным и неограниченным, и до сих пор нет единого мнения о количестве и составе признаков классификации нематериальных активов.

Более того, наблюдается смешение разнообразных классификационных признаков, а также большинство авторов не обосновывают назначения приведенной ими классификации.

Согласно указанного нормативного акта под НМА понимаются активы, не имеющие материально-вещественной формы, но способные приносить хозяйствующему субъекту экономические выгоды в будущем.

 Ещё одной специфической особенностью НМА, согласно всё того же ПБУ является то, что они предназначены для использования в течение длительного времени при условии наличия юридических прав на них, но при возможности установления их первоначальной стоимости.

В процессе исследования были изучена методика учета поступления и выбытия нематериальных активов, а так же способы начисления амортизации и отражение данных операций в учете.

В ходе исследования были рассмотрены основные аспекты ведения бухгалтерского учета нематериальных активов.

Отдельно и подробно были изучены учет поступления, амортизации, выбытия нематериальных активов, а также приводились типовые хозяйственные операции по бухгалтерскому учету с использованием бухгалтерских счетов.

# Список использованной литературы

1. Гражданский кодекс Федерации. (Часть от 30 1994 г. № // Собрание РФ. – – № 32.
2. Налоговый кодекс Федерации. (Часть от 31 1998 г. № // Собрание РФ. – – № 31.
3. Приказ Минфина РФ от 27 2007 г. N "Об утверждении по бухгалтерскому "Учет нематериальных (ПБУ 14/2007)" ГАРАНТ:http://base.garant.ru/12158476/#ixzz4jyAvlZBj
4. Алисенов, А.С. Бухгалтерский финансовый учет. учебник и практикум для академического бакалавриата / А.С. Алисенов. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 457 c.
5. Алисенов, А.С. Бухгалтерский финансовый учет. учебник и практикум для спо / А.С. Алисенов. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 457 c.
6. Анциферова, И.В. финансовый учет: / И.В. - М.: и К, - 368 c.
7. Астахов, В.П. (финансовый) учет в 2 Ч. 2: для академического / В.П. - Люберцы: 2016. - 386 c.
8. Дмитриева, И.М. учет и Учебник для бакалавриата / Дмитриева, И.В. О.Н. Калачева. - Юрайт, 2016. - 358 c.
9. Ивашкевич В.Б. менеджмент: стоимостной / В. Б. – М. : Бизнес Букс, 2015. – 504 с.
10. Касьянова, Г.Ю. Бухгалтерский учет: просто о сложном. Самоучитель по формуле "три в одном". 15-е изд., пер. и доп. / Г.Ю. Касьянова. - М.: АБАК, 2016. - 736 c.
11. Керимов, В.Э. финансовый учет: / В.Э. - М.: и К, - 688 c.
12. Ковалева В.Д. проблемы совершенствования учета в // Успехи науки. 2016. - № 1. -
13. Кондраков, Н.П. (финансовый, управленческий) Учебник. / Кондраков. - М.: 2015. - 496 c.
14. Овсянников С.В., Е.Ю. Система учѐтно-аналитического обеспечения бизнесом в глобализации // науки. 2016. № 1. С.
15. Островская, О.Л. финансовый учет: и практикум для бакалавриата / Островская, Л.Л. М.А. Осипов. - Юрайт, 2016. - 394 c.
16. Полковский, Л.М. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для бакалавров / Л.М. Полковский. - М.: ИТК Дашков и К, 2016. - 256 c.
17. Рогуленко, Т.М. Теория бухгалтерского учета / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева. – М.: КноРус, 2015. – 172 с.
18. Чувикова, В.В. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник для бакалавров / В.В. Чувикова, Т.Б. Иззука. - М.: ИТК Дашков и К, 2016. - 248 c.
19. Шнейдман. Л. З. новых видов и операций /Л. З. – М. : учет, 2016. –
1. Полковский, Л.М. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для бакалавров / Л.М. Полковский. - М.: ИТК Дашков и К, 2016. - 256 c. [↑](#footnote-ref-1)
2. Алисенов, А.С. Бухгалтерский финансовый учет. учебник и практикум для академического бакалавриата / А.С. Алисенов. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 457 c. [↑](#footnote-ref-2)
3. Шнейдман. Л. З. Учет новых видов имущества и операций /Л. З. Шнейдман. – М. : Бухгалтерский учет, 2005. – 111с. [↑](#footnote-ref-3)
4. Ивашкевич В.Б. Финансовый менеджмент: стоимостной подход / В. Б. Ивашкевич. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2013. – 504 с. [↑](#footnote-ref-4)
5. Приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. N 153н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)" Система ГАРАНТ:http://base.garant.ru/12158476/#ixzz4jyAvlZBj [↑](#footnote-ref-5)
6. Налоговый кодекс Российской Федерации. (Часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. [↑](#footnote-ref-6)
7. Гражданский кодекс Российской Федерации. (Часть первая) от 30 нояб. 1994 г. № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1994. – № 32. [↑](#footnote-ref-7)
8. Приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. N 153н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)" Система ГАРАНТ:http://base.garant.ru/12158476/#ixzz4jyAvlZBj [↑](#footnote-ref-8)
9. Дмитриева, И.М. учет и Учебник для бакалавриата / Дмитриева, И.В. О.Н. Калачева. - Юрайт, 2016. - 358 c. [↑](#footnote-ref-9)
10. Островская, О.Л. финансовый учет: и практикум для бакалавриата / Островская, Л.Л. М.А. Осипов. - Юрайт, 2016. - 394 c. [↑](#footnote-ref-10)
11. Чувикова, В.В. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник для бакалавров / В.В. Чувикова, Т.Б. Иззука. - М.: ИТК Дашков и К, 2016. - 248 c. [↑](#footnote-ref-11)
12. Рогуленко, Т.М. Теория бухгалтерского учета / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева. – М.: КноРус, 2015. – 172 с. [↑](#footnote-ref-12)
13. Ковалева В.Д. проблемы совершенствования учета в // Успехи науки. 2016. - № 1. - [↑](#footnote-ref-13)
14. Касьянова, Г.Ю. Бухгалтерский учет: просто о сложном. Самоучитель по формуле "три в одном". 15-е изд., пер. и доп. / Г.Ю. Касьянова. - М.: АБАК, 2016. - 736 c. [↑](#footnote-ref-14)
15. Астахов, В.П. (финансовый) учет в 2 Ч. 2: для академического / В.П. - Люберцы: 2016. - 386 c. [↑](#footnote-ref-15)
16. Анциферова, И.В. финансовый учет: / И.В. - М.: и К, - 368 c. [↑](#footnote-ref-16)
17. Алисенов, А.С. Бухгалтерский финансовый учет. учебник и практикум для спо / А.С. Алисенов. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 457 c. [↑](#footnote-ref-17)
18. Приказ Минфина РФ от 27 2007 г. N "Об утверждении по бухгалтерскому "Учет нематериальных (ПБУ 14/2007)" ГАРАНТ:http://base.garant.ru/12158476/#ixzz4jyAvlZBj [↑](#footnote-ref-18)
19. Овсянников С.В., Е.Ю. Система учѐтно-аналитического обеспечения бизнесом в глобализации // науки. 2016. № 1. С. [↑](#footnote-ref-19)