**СОДЕРЖАНИЕ:**

Введение …………………………………………………………………………..2

1.Сущность и классификация нематериальных активов ………………………3

2.Оценка нематериальных активов ……………………………………………...9

2.1. Метод стоимости замещения ………………………………………………12

2.2. Метод восстановительной стоимости …………………………………….13

2.3. Метод исторических затрат ………………………………………………..13

3.Учёт операций по движению нематериальных активов ……………………15

3.1. Реализация нематериальных активов ……………………………………..18

3.2. Списание нематериальных активов по причинам нецелесообразности дальнейшего использования или по истечении срока действия прав ……….19

4.Амортизация нематериальных активов ……………………………………...20

Заключение ………………………………………………………………………27

Литература ………………………………………………………………………28

**ВВЕДЕНИЕ.**

С развитием рыночных отношений в составе имущества предприятий появился новый вид средств, отличительной особенностью которого является отсутствие вещественно-натуральной формы - нематериальные активы. Полное определение данного вида средств появилось лишь в 1994 г. С утверждением тогда нового Положения о бухгалтерском учёте и отчётности.

В современных условиях формирование полной информации о хозяйственных процессах практически невозможно без информации о нематериальных активах. Данный вид внеоборотных активов уже имеет повсеместное применение, и поэтому, чтобы вести бухгалтерский учёт в организации в соответствии с законодательными и нормативными актами, необходимо рассмотрение вопросов учёта нематериальных активов. Это и есть цель данной работы.

В последнее время в имуществе хозяйствующих субъектов неуклонно возрастает доля нематериальных активов. Это обусловлено быстротой, а масштабами технологических изменений, распространением информационных технологий, активной инвестиционной деятельностью, обострением конкурентной борьбы, стремлением получить признание на внутреннем и мировом рынках, усложнением и интеграцией международных финансовых рынков.

**1. СУЩНОСТЬ И КЛАССИФИКАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.**

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

Как экономическая категория нематериальные активы представляют собой совокупность объектов долгосрочного пользования (свыше 1 года), не имеющих материально- вещественной формы, но необходимых предприятиям и организациям для эффективного осуществления хозяйственной деятельности. Они обладают стоимостью и способностью приносить организации экономические выгоды, т.е. доход.

*Отличительными признаками активов являются:*

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

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

*Классификация нематериальных активов следующая:*

1. **Объекты интеллектуальной собственности.** Гражданский кодекс РФ (часть 1) относит права интеллектуальной собственности, включаемые в состав нематериальных активов, к гражданским правам. В соответствии с положением ст. 138 ГК РФ интеллектуальной собственностью признается исключительное право гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, индивидуализации продукции, выполняемых работ или услуг (фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания и т. п.).

Права, возникающие из патентов на изобретение, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные и знаки обслуживания или из лицензионных договоров на их использование, считаются промышленной собственностью.

К промышленной собственности относится также право на защиту от недобросовестной конкуренции, которое имеет большое значение для правового обеспечения коммерческой деятельности. Возможность такой защиты гарантируется правовой системой государства и является не объектом нематериальных активов, а объектом коммерческих сделок. В рамках защиты хозяйствующих субъектов от проявлений недобросовестной конкуренции осуществляется право на ноу-хау. Режим охраны ноу-хау, хотя и отличается от охраны, подтвержденной соответствующими охранными документами, патентами и авторских прав, тем не менее, законодательство позволяет учитывать право на ноу-хау в нематериальных активах предприятий и организаций.

Ноу-хау по существующей классификации не относят к объектам промышленной собственности, а рассматривают как отдельный специфический объект интеллектуальной собственности.

2. **Права пользования земельными участками и природными ресурсами** определяются комплексом нормативных документов: Гражданским кодексом РФ и др. Права пользования природными ресурсами определяются комплексом нормативных документов: Гражданским кодексом РФ, Земельным кодексом РФ, Законом « О недрах », Водным кодексом РФ и др. Права пользования природными ресурсами определяются уникальностью самого объекта пользования и обладают определённой ценностью для владельца этих прав, так как предоставляют ему возможность извлечения из них потенциальной прибыли.

В соответствии с Законом «О недрах» недрами является часть земной коры, расположенная ниже почвенного слоя и на дне водоёмов, простирающаяся до глубин, доступных для геологического изучения и освоения. Участки недр предоставляются только в пользование для различных специальных целей (геологического изучения, добычи полезных ископаемых, строительства и эксплуатации поземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых). Пользователями недр могут быть субъекты предпринимательской деятельности любой формы собственности. Недра могут предоставляется в пользования на определённый срок или без ограничения срока. Для добычи полезных ископаемых недра предоставляются в пользования на срок до 20 лет, для строительства и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых, - без ограничения срока.

Недра предоставляются в пользование по лицензии, которая является документом, удостоверяющим права владельца на пользование участком в определённых границах. Пользователь недр, получивший лицензию и оформивший горный отвод, имеет исключительное право осуществлять в его границах пользование недрами в соответствии с лицензией.

Аналогично оформляется право пользователя на использования водных объектов и континентального шельфа.

В соответствии с ГК РФ (ст. 268) право бессрочного пользования земельным участком, находящимся в государственной или муниципальной собственности, предоставляется гражданам и юридическим лицам на основании решения государственного или муниципального органа.

3. **отложенные затраты** включают в себя организационные расходы на научно – исследовательские и опытно – конструкторские разработки (НИОКР):

* *Организационные расходы* представляют собой сумму расходов по созданию организации, признанную в соответствии с учредительными документами вкладом участников в уставной капитал; расходы по получению специального разрешения на осуществление отдельных видов деятельности и другие расходы, связанные с образованием юридического лица, хотя они производятся уже после государственной регистрации организации. В связи с этим следует заметить, что расходы организации по оформлению учредительных и других документов в случае расширения организации, изменения видов её деятельности, изготовлению новых печатей, штампов и т. п. Не относятся к организационным расходам, а производятся за счет прибыли, остающейся в их распоряжении.
* *Расходы по НИОКР* – затраты на осуществление научно – исследовательских и опытно – конструкторских работ с целью совершенствования техники, технологии, организации производства и управления. Как и по другим объектам, критериям для отнесения НИОКР к нематериальным активам являются возможность их длительного использования и подтвержденная способностью приносить доход.

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

**Цена фирмы** (деловая репутация фирмы, «гудвилл») – разница между стоимостью фирмы как единого целого имущественно – финансового комплекса, имеющего определённую репутацию, и балансовой стоимостью имущества этой фирмы. В отечественном учёте цена фирмы определена законодательно как «разница между покупкой и оценочной стоимостью имущества» по приватизируемым организациям. Международные стандарты дают принципиально иное определение «гудвилл» - как разница между покупной ценой и суммой рыночных стоимостей чистых активов по отдельности.

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

Термин «нематериальные активы» стал использоваться в российском учёте с 1990 г. Для целей бухгалтерского учёта нематериальные активы – это показатель финансовой отчётности, соответствующей юридическим и финансово – экономическим требованиям законодательства и нормативным актам РФ.

В 2000 г. В связи с появлением ПБУ 14/2000 «Учёт нематериальных активов» состав объектов, учитываемых как нематериальные объекты, заметно сократился.

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

* исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности (на изобретение, промышленный образец, полезную модель; на программы ЭВМ, базы данных; топологии интегральных микросхем);
* на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров; на селекционные достижения;
* организационные расходы;
* деловая репутация организации.

Более того, согласно п. 3 ПБУ при принятии к бухгалтерскому учёту активов в качестве нематериальных необходимо единовременное выполнение следующих условий:

* отсутствие материально – вещественной (физической) структуры;
* возможность идентификации (выделения, отделения) организаций от другого имущества;
* использование в производстве продукции, при выполнение работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
* использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
* организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
* способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
* наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т. п.).

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

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

Права на использование объектов интеллектуальной собственности передаются правообладателем пользователю на основании лицензионного договора, авторского договора, договора коммерческой концессии и других договоров.

При передаче прав использования того или иного нематериального актива другой организации по неисключительной лицензии правообладатель сохраняет за собой все права, подтверждаемые патентом. В этом случае объект, переданный в пользование, не списывается с баланса организации – правообразователя, а продолжает учитывается на счете нематериальных активов, для чего может быть открыт субсчёт «Нематериальные активы, переданные в пользование ». Правообразователь начисляет амортизационные отчисления по данному объекту в обычном порядке.

Обусловленные соответствующим договором платежи, получаемые лицензиатором, рассматривают как доход. В зависимости от предмета деятельности организации – правообладателя они отражаются записью по дебету счёта расчётов с покупателями и заказчиками и кредиту счёта продаж или счета прочих доходов и расходов. Счет продаж используется, когда предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, является предметом деятельности организации. В иных случаях записи делаются по счету «Прочих доходов и расходов».

**2. ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.**

Оценка нематериальных активов – это денежное выражение стоимости нематериальных активов, в которой они находят отражение в бухгалтерском учете. В бухгалтерском учете применяются два вида оценки нематериальных активов: оценка по первоначальной стоимости и оценка по остаточной стоимости.

Первоначальная стоимость нематериальных активов – стоимость нематериальных активов при их принятии к бухгалтерскому учету.

Остаточная стоимость нематериальных активов – первоначальная стоимость нематериальных активов за минусом начисленной амортизации.

ПБУ 14/2000 предусматривает различные варианты определения первоначальной стоимости нематериальных активов в зависимости от способов их поступления в организацию.

1. Первоначальной стоимостью нематериальных активов, приобретённых за плату, признаётся сумма фактических расходов на приобретение, за исключение НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактическими затратами на приобретение нематериальных активов могут быть:

* + суммы, уплаченные в соответствии с договорами уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
  + суммы, уплачиваемые организациями за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
  + регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведённые в связи с приобретением исключительных прав правообладателя;
  + невозмещенные налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;
  + вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретён объект нематериальных активов:
  + иные расходы, непосредственно связанных с приобретением нематериальных активов.

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

2. Первоначальной стоимостью нематериальных активов, созданных организацией, признаётся сумма всех фактических расходов на создание, изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Нематериальные активы считаются созданными в случае, если:

* исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации – работодателю;
* исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации – заказчику;
* свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

Не включаются, а фактические расходы на приобретение, создание нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связанные с приобретением активов.

3. первоначальной стоимостью нематериальных активов, полученных по договора, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, признается стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров.

При невозможности установить стоимость товаров, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, величину стоимости нематериальных активов, полученных организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

4. Первоначальной стоимостью нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставной капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

5. Первоначальной стоимостью нематериальных активов, полученных организацией по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения, признается их рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Согласно действующему законодательству РФ в ряде случаев предусмотрена обязательная экспертная оценка поступающих объектов нематериальных активов:

- если в сделку вовлекается объект, полностью или частично принадлежащий РФ, субъектам РФ либо муниципальным образованиям;

- при безвозмездном поступлении объекта;

- при внешнеторговых бартерных сделках;

- при поступлении объекта в качестве вклада в уставный капитал ООО или АО, если номинальная стоимость вклада превышает 200 минимальных оплат труда.

Экспертная оценка – это независимая оценка, производимая квалифицированными специалистами- оценщиками.

Оценка нематериальных активов базируется на следующих подходах:

- затратный;

- доходный.

Сущность *затратного подхода* заключается в определении современной рыночной стоимости оцениваемой собственности через суммирование всех расходов, необходимых для её создания. Полученная таким образом стоимость нового актива должна быть скорректирована с учетом накопившихся за время его жизни изменений, которые, как правило, выражаются в снижении стоимости оцениваемого объекта за счет его устаревания. Сумма затрат, необходимых для приобретения данной собственности, может быть получена тремя методами.

**2.1. Метод стоимости замещения.**

В определённых случаях при оценке нематериальных активов возможно применение одного из принципов оценки – принципа замещения. Он устанавливает, что максимальная цена собственности определяется минимальной суммой, которую следует заплатить при покупке объекта аналогичной полезности. В таком случае используется стоимость замещения, под которой понимают стоимость нового актива, эквивалентного оцениваемому по назначению и его функциональным возможностям. При этом допускается отличия во внешнем оформлении и построении структуры объекта. Что же касается оценки объектов интеллектуальной собственности, то следует заметить, что здесь метод стоимости замещения слабо применим из – за сложности определения стоимости создания этих объектов, а также вследствие трудности, а порой и невозможности отыскания необходимой информации по объектам аналогичной полезности.

**2.2. Метод восстановительной стоимости.**

При оценке некоторых нематериальных активов представляется возможным рассчитать сумму затрат, необходимых для создания новой точной копии оцениваемого актива, исходя из действующих цен на товар, услуги и стоимости рабочей силы в том регионе и в той области экономики, в которых этот актив используется. Стоимость объекта, определяемая таким образом, носит название «восстановительной стоимости». На практике построение такой стоимости выглядит как составление сметы, содержащей все необходимые расходы. Данный метод является основным при оценке уникальных нематериальных активов.

**2.3. Метод исторических затрат.**

Этот метод построен на учете фактических затрат, зафиксированный в бухгалтерской документации того предприятия, где происходило создание оцениваемого нематериального актива. С точки зрения налоговых органов такая процедура определения стоимости должна выглядеть наиболее достоверной.

**Доходный метод** предполагает исчисление финансовых результатов хозяйственной деятельности юридического лица от использования объекта нематериальных активов в обороте (повышение уровня дохода или уровня конкурентоспособности). Но этот метод достаточно условен, так как его трудно представить в стоимостном выражении. Он требует значительных трудовых затрат на подготовку информации для расчета факторов времени и инфляции. Данный метод наиболее интересен для принятия решения о заключении сделки купли – продажи объекта и лицензионного договора на передачу прав использования объекта в хозяйственной деятельности другого юридического лица, когда балансовая стоимость должна отличаться от продажной.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении в иностранной валюте производится в рублях по курсу Банка России, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения.

Согласно п. 12 ПБУ 14/2000 «стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ». С точки зрения бухгалтерского учета внеоборотных активов принципиальное значение имеют два возможных вида изменения их первоначальной стоимости:

* в связи с изменением рыночной стоимости аналогичных внеоборотных активов (переоценка), что в настоящее время прямо не предусмотрено Российским законодательством. В отличие от материальных объектов нематериальные объекты подвержены физическому износу, и поэтому уменьшение их стоимости с течением времени определяется двумя факторами: функциональным и экономическим устареванием. Функциональное устаревание – нарастающее несоответствие функциональных возможностей объекта современным рыночным представлениям о характеристиках собственности такого типа. Уменьшение стоимости, обусловленное этим фактором, определяется путём расчета стоимости необходимых доработок (например, это характерно для программных продуктов). Экономическое устаревание вызывается изменением общей экономической ситуации в стране, регионе, отрасли, перестройкой инфраструктуры в месте расположения предприятия. Величина экономического устаревания рассчитывается путем капитализации изменения денежного потока от реализации продукции, связанной с рассматриваемым активом;
* учет так называемых последующих затрат, т. е. затрат, связанных с содержанием объекта внеоборотных активов на балансе организации. ПБУ 14/2000 не устанавливает правил признания и отражения в бухгалтерском учете последующих затрат.

**3. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ДВИЖЕНИЮ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.**

Бухгалтерский учет наличия и движения нематериальных активов, принятых на баланс, ведётся на одноименном активном инвентарном счете. Аналитический учет по этому счету организуется по видам нематериальных активов и инвентарным объектам. В частности, к счету Нематериальных активов могут быть открыты субсчета «Права на объекты промышленной собственности», «Права на программы для ЭВМ», «Организационные расходы», «Права пользования земельными участками и природными ресурсами». Организация самостоятельно разрабатывает перечень субсчетов и аналитических счетов исходя из специфики деятельности.

Порядок учетных записей по поступлению нематериальных активов не зависит от источника поступления и использованной суммы расчетов. Принятие к учёту нематериальных активов, приобретённых за плату у других организаций и лиц, внесенных учредителями в счет вкладов в уставный капитал организации, а также полученных безвозмездно от других организаций и лиц либо в качестве государственной помощи, отражается следующей записью:

**Дт 04 Кт 08**

На счете 08 предварительно собираются все фактические затраты на приобретение объекта нематериальных активов и определяется по дебету этого счета в корреспонденции со счетами 60, 75, 98.

Аналитический учет затрат по счету 08 ведётся по каждому приобретаемому нематериальному активу. Списание накопленных затрат с этого счета производится после приемки объекта для использования.

Выбытие нематериальных активов организации происходит в результате следующих хозяйственных ситуаций:

* реализация, т. е. продажа в экономическом смысле и прекращение полномочий в юридическом смысле на основании договора об уступке прав;
* списание по причинам нецелесообразности дальнейшего использования или по истечению срока действия прав;
* финансовые вложения в уставные фонды других организаций или вклад товарища в простое товарищество;
* безвозмездная передача другим лицам (физическим или юридическим) на основании договора об уступке прав.

Передача нематериальных активов в доверительное управление не является выбытие активов.

Документальным основанием для отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с выбытием и списанием нематериальных активов, является:

* в случае реализации (уступки прав) – договор об уступке прав, платежные документы и иные документы, подтверждающие получение платежей, акт о выбытии;
* в случае списания по любой причине – акт о списании;
* в случае вложения в уставные фонды – учредительные документы и договор об уступке прав, а также акт о выбытии;
* в случае внесения нематериального актива в качестве вклада товарища в простое товарищество – договор простого товарищества, договор об уступке прав, а также акт о выбытии;
* в случае безвозмездной передачи – договор об уступке прав.

К акту необходимо приложить все технические, правовые и расходные документы, относящиеся к этому объекту.

При списании объекта нематериальных активов издаётся приказ или распоряжение руководителя предприятия.

На основании акта делается запись в карточку по учету нематериальных активов.

Согласно действующему Плану счетов отдельный счет для учета операций по выбытию нематериальных активов.

Согласно действующему Плану счетов отдельный счет для учета операций по выбытию нематериальных активов не используется, т. е. операции по выбытию объектов отражаются непосредственно на счете 04. Открытие к этому счету специального субсчета по выбытию нематериальных активов Планом счетов не предусмотрено.

Для обобщения информации о выбытии нематериальных активов, принадлежащих организации, а также для определения финансового результата от этих операций предусмотрены счета «Продажи» и «Прочие доходы и расходы».

Счет 90 используется только тогда, когда предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие объекты, является предметом деятельности организации. Во всех остальных случаях используется счет 91.

Рассмотрим общую схему организации учёта выбытия нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета.

Если амортизационные отчисления по выбывающим нематериальным активам отражались в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на счете 05, то одновременно со списанием стоимости этих нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

Списание сумм накопленных амортизационных отчислений по выбывающему объекту нематериальных активов производится на счете 04.

При выбытии нематериальных активов их стоимость, учтенная на счете 04, уменьшается на сумму начисленной за время использования амортизации (с Д 05). После окончания процедуры выбытия актива его остаточная стоимость списывается со счета 04 на счет 91, на котором сначала формируется финансовый результат от операции продажи объекта нематериального актива

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

**3.1. Реализация нематериальных активов.**

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

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

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

При определении выручки от реализации нематериальных активов необходимо учитывать следующие особенности:

* если реализация нематериальных активов осуществляется нерезиденту с оплатой в иностранной валюте, пересчет выручки в рубли производится по курсу ЦБ РФ, действующему на дату реализации;
* выручка от реализации нематериальных активов по договору с условием об отсрочке или рассрочке платежа определятся с учетом суммы процентов за предоставленный коммерческий кредит;
* при реализации нематериальных активов с оплатой за наличный расчет размер выручки увеличивается на сумму налога с продаж в соответствии с правилами, установленными региональным законодательством;
* при реализации нематериальных активов, стоимость которых определена в иностранной валюте, а оплата по условиям договора производится в рублях, в выручку включается выполненная суммовая разница.

**3.2. Списание нематериальных активов по причинам нецелесообразности дальнейшего использования или по истечении срока действия прав.**

Выбытие нематериальных активов в результате их списания происходит в основном по истечении срока их службы и если они полностью амортизированы. Прежде чем списать нематериальные активы за непригодность, предприятие должно определить, что данный нематериальный актив нельзя больше использовать. Для этого приказом руководителя на предприятии специальная комиссия, в состав которой входит и главный бухгалтер. Комиссия должна установить причины списания объекта, составив об этом соответствующий акт.

После этого акт на списание нематериальных активов передаётся в бухгалтерию предприятия. И на его основании в инвентарной карточке делается отметка о выбытие актива.

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

Для целей налогообложения убытки от списания нематериальных активов относятся к внереализационным расходам, но не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Также существуют некоторые виды выбытия нематериальных активов:

1. Передача нематериальных активов в качестве вклада в совместную деятельность.
2. Передача нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал.
3. Безвозмездная передача нематериальных активов другим организациям.
4. Учет операций, связанных с предоставлением права на использование нематериальных активов.

**4. АМОРТИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.**

В соответствии с п. 14 ПБУ 14/2000 стоимость нематериальных активов погашается путем начисления амортизации. ПБУ 14/2000 предусматривает. Что для коммерческих организаций посредством амортизации погашается стоимость нематериальных активов любого вида.

АМОРТИЗАЦИЯ – это осуществляемый по определенным правилам учет постепенного переноса части затрат, связанных с приобретением изнашиваемого имущества, на издержки производства или обращения.

Порядок начисления амортизации по нематериальным активам и ее учета определяется в следующих документах:

* в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ;
* в ПБУ 14/2000;
* в Инструкции по применению Плана счетов.

Для того чтобы предприятие имело право начислять амортизацию по принадлежащим ему правам – нематериальным активам, должны соблюдаться следующие условия:

* права организации должны быть подтверждены документально и отвечать требованиям гражданского законодательства;
* права должны использоваться в хозяйственной деятельности организации в течении длительного периода (свыше одного года);
* права должны приносить организации доход;
* они должны использоваться при отсутствии уставной деятельности предприятия;
* нематериальные активы не должны принадлежать к категории тех нематериальных активов, по которым не проводится погашение стоимости (начисление амортизации).

Если вышеуказанные условия соблюдены, то согласно ПБУ 14/2000 амортизация нематериальных активов исчисляется по нормам, рассчитанным самой организацией исходя из первоначальной стоимости и срока полезного использования тех или иных нематериальных активов.

Норма амортизации – выраженная в процентах часть первоначальной стоимости нематериальных активов, подлежащая включению в состав текущий издержек производства или обращения (например, за месяц).

Сроком полезного использования признается период, в течение которого использование нематериального актива приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального объемного показателя, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету одним из двух возможных вариантов:

* *экспертным*, при котором в качестве эксперта может выступать либо организация, ступающая права на пользование нематериальным активом, либо специалист – оценщик;
* *расчетным*, при котором организация самостоятельно рассчитывает срок полезного использования нематериального актива.

Определение срока полезного использования нематериальных активов производят:

* 1. исходя из срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ;
  2. исходя из ожидаемого срока использования этого объекта.

При применении первого способа срок полезного использования совпадает со сроком действия охранного документа (патента, свидетельства и т. п.) или со сроком действия лицензионного договора. Для определения срока полезного использования нематериальных активов необходимо знать сроки действия охранных документов.

При применении второго способа организация самостоятельно определяет ожидаемый срок полезного использования, в течение которого она может получить экономические выгоды, и утверждает его организационно – распорядительным документом (приказом или распоряжением руководителя организации).

По нематериальным активам, для которых невозможно определить срок использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Срок полезного использования нематериальных активов не может превышать срока деятельности организации. В отличие от объектов основных средств по нематериальным активам отсутствуют сроки или нормы, устанавливаемые в централизованном порядке.

Основные правила начисления амортизации по нематериальным активам:

* начисление амортизации нематериальных активов производятся независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде;
* в течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации организации;
* в практическом плане амортизация сначала считается в расчете на год, а в течение отчетного года амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1 /12 годовой суммы (за исключением случаев, когда амортизация начисляется пропорционально объему выпущенной продукции).
* в сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по нематериальным активам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году;
* амортизационные отчисления по нематериальным активам производятся начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности;
* амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета;
* амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся;
* применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования;
* организация должна использоваться для каждого нематериального актива только один из способов начисления амортизации, который определяется в момент принятия его на учет и не меняется в течение всего срока использования или его выбытия;
* не погашается стоимость прав на следующие объекты интеллектуальной собственности:
  + амортизация не начисляется, согласно п. 56 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ», по нематериальным активам некоммерческих организаций;
  + амортизация не начисляется по нематериальным активам других лиц, а именно, на интеллектуальную собственность, не принадлежащую организации, но используемую организацией на основе прав использования объектов интеллектуальной собственности, предоставленных организации правообладателями по лицензионным и другим договорам, и учитываемую на забалансовом счете.

ПБУ 14/2000 предусмотрено несколько способов начисления амортизационных отчислений:

* линейный способ;
* способ уменьшаемого остатка;
* способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования и изменению не подлежит. Используемые способы начисления амортизации по отдельным объектам нематериальных активов должны быть отражены в учетной политике организации. Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

* + при линейном способе – исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизаций, исчисленной на основании срока полезного использования этого объекта;
  + при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной на основании срока полезного использования этого объекта;
  + при способе списания стоимости пропорционального объему продукции (работ) годовая сумма не определяется и начисление амортизационных отчислений производят исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Согласно п. 21 ПБУ 14/2000, амортизационные отчисления по нематериальным активам могут отражаться в бухгалтерском учете одним из двух способов:

* + 1. накоплением соответствующих сумм на отдельном счете – по К05;
    2. уменьшением первоначальной стоимости объекта нематериального актива – непосредственно по К04.

При первом способе согласно Плану счетов для обобщения информации об амортизации, накопленной за время использования объектов нематериальных активов организация (за исключением объектов, по которым амортизационные отчисления списываются непосредственно в К 04), используется счет 05.

Ежемесячно начисленные суммы амортизации объектов нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете по К 05 в корреспонденции со счетами затрат на производство (расходов на продажу – для организаций торговли):

**Д20,25,26,44 К05**

При выбытии (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) объектов нематериальных активов сумма начисленной по ним амортизации списывается с Д05 счета в К04.

Аналитический учет по счету 05 ведется по отдельным объектам нематериальных активов.

При втором способе суммы амортизационных отчислений уменьшают первоначальную стоимость объекта нематериальных активов и списываются непосредственно в К04 в корреспонденции со счетами затрат на производство.

Амортизация организационных расходов и деловой репутации должна отражаться в бухгалтерском учете только вторым способом путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости в течение 20 лет.

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

**Д20,23,25,26,44 К04**

Если амортизационные отчисления, по каким – либо материальным активам отражаются в бухгалтерском учете путем уменьшения их первоначальной стоимости, то после полного погашения этой стоимости, данные объекты продолжают отражаться в бухгалтерском учете в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты организации. В учете это оформляется проводкой:

**Д04 К91**

По общему правилу, когда стоимость какого – либо актива не может быть определена, ее устанавливают, исходя из существующих рыночных цен на данный актив. Таким образом, для определения условной оценки предприятие может либо пригласить независимого оценщика, либо само установить условную стоимость нематериального актива исходя из оставшегося срока полезного использования и текущей рыночной стоимости аналогичных активов.

Начисление амортизации по этой вновь образованной стоимости нематериальных активов ПБУ 14/2000 не предусмотрено.

Если амортизационные отчисления, по каким – либо нематериальным активам отражается в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм, то одновременно со списанием стоимости этих объектов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся и на который приходится дата списания. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации как операционные.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ.**

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

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

Для учета нематериальных активов вследствие их разнообразия по составу и назначению имеет значение их классификация, исходя из которой и составляется отчетность о наличии и движении нематериальных активов, отсюда учет данного вида средств организуется в бухгалтерии по их видам, независимо от организационно – правой формы собственности предприятия.

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

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

Следует отметить, что нематериальные активы как объекты учета еще недостаточно изучены и не регламентированы должным образом. В качестве примера можно привести лицензии на право осуществления какой – либо деятельности. Дело в том, что если срок меньше 1 года, то она не относится к нематериальным активам, и в нормативных документах отсутствует информация о списании стоимости такой лицензии. Отсюда возможны разногласия (особенно с налоговыми органами) по порядку учета подобных объектов. Организации должны в этом случае искать варианты решения этих проблем (в том числе с помощью специалистов - экспертов).

**ЛИТЕРАТУРА:**

1. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. М., 2000
2. Бакаев А.С., Безруких П.С., Врублевский Н.Д. и др. Бухгалтерский учет/од ред. П.С. Безруких. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет, 2002
3. Соловьева Г.М. Учет нематериальных активов. М.: Финансы и статистика, 2001
4. Стасенко А. В. Учет нематериальных активов согласно новому ПБУ 14/2000 // Главбух. 2000. №23.
5. Тумасян Р.З. Учет нематериальных активов. М.,2001
6. Хахонова Н.Н. Учет нематериальных активов. Классификация, учет, хозяйственные ситуации и задачи: Учебно-практическое пособие. Ростов н/Д6 «Феникс», 2001.