

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»

ИНСТИТУТ ФИНАНСОВ, ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

(наименование института полностью)

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

(наименование кафедры полностью)

38.04.01 «Экономика»

(код и наименование направления подготовки, специальности)

Учет, анализ и аудит

(направленность (профиль))

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему «Нематериальные активы: проблемы и перспективы развития учета, анализа и аудита»

Студент

Екатерина Васильевна Павелкина

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Научный

Лейла Фархадовна Бердникова

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

руководитель

Консультанты

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Руководитель программы к.э.н., доцент О.В. Шнайдер

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

(личная подпись)

« ____ » _____ 2017 г.

Допустить к защите

Заведующий кафедрой к.э.н., доцент М.В. Боровицкая

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

(личная подпись)

« ____ » _____ 2017 г.

Тольятти 2017

Содержание

Введение.....	3
Глава 1 Экономическое содержание нематериальных активов и направления развития методики их учета, анализа и аудита.....	7
1.1 Нематериальные активы как экономическая категория. Нормативная база учета нематериальных активов.....	7
1.2 Классификация и оценка нематериальных активов.....	13
1.3 Основные направления развития методики учета нематериальных активов РФ и зарубежных странах.....	31
1.4 Особенности анализа и аудита нематериальных активов.....	53
Глава 2 Особенности учета и анализ нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».....	69
2.1 Анализ основных технико-экономических показателей в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».....	69
2.2 Анализ динамики, структуры нематериальных активов и их использования в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».....	73
2.3 Бухгалтерский учет нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».....	84
Глава 3 Аудит нематериальных активов и совершенствование их учета в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».....	99
3.1 Организация аудита в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».....	99
3.2 Проблемы и пути совершенствования учета и аудита в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».....	104
Заключение.....	113
Список использованной литературы.....	121
Приложения.....	129

Введение

На современном этапе экономического развития роль нематериальных активов (НМА) важна. В последнее время они становятся все более значимыми объектами учета для множества субъектов экономики. Практически ни одно современное предприятие не обходится без использования в своей деятельности разнообразных объектов нематериальных активов, наличие которых является своего рода движущей силой в развитии хозяйствующего субъекта.

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.

Все более очевидным становится тот факт, что активы, выраженные в материальной форме, не могут быть только одним фактором обеспечения доходности предприятия, и что есть иные их виды, которые, даже не обладая таким классическим признаком, как вещественная субстанция, могут многое значить в процессе получения прибыли предприятием. Такими активами являются нематериальные активы, одни из принципиально новых объектов бухгалтерского учета, число видов которых растет.

Использование нематериальных активов в экономическом обороте дает возможность современной организации изменить структуру своего производственного капитала.

В результате увеличения доли нематериальных активов в стоимости новой продукции и услуг увеличивается их наукоемкость, что в свою очередь имеет большое значение для повышения конкурентной способности продукции и услуг.

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

Степень разработанности проблемы. Значительный вклад в изучение нематериальных активов и в исследование проблем, связанных с данными объектами учета, внесли такие известные российские и зарубежные ученые, как А.И. Архипов, Б. Лев, Н.А. Каморджанова, Ю.А. Бабаев, И.И. Бочкарева, Л.В. Галяпина, Т.М. Гусева, Е.М. Сорокина, А.А. Фадеева, В.П. Астахов, Л.А. Бернштейн, В.С. Ржаницына, Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков, Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда Р. Рейли и Р. Швайс.

Однако, многие вопросы относительно проблем и перспектив развития учета, анализа и аудита нематериальных активов до конца не исследованы и остаются, по-прежнему, актуальными, что и обусловило выбор темы исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью магистерской работы является рассмотрение теоретических и практических аспектов, связанных с организацией учета, аудита и анализа объектов нематериальных активов на исследуемом предприятии.

В соответствии с целью исследования были определены следующие задачи:

- рассмотреть экономическую сущность нематериальных активов и их роль в хозяйственной деятельности;
- исследовать вопрос о развитии методологии учета объектов нематериальных активов в России и за рубежом;
- изучить учет нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»;
- рассмотреть аудит нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»;
- проанализировать основные показатели деятельности субъекта исследования;
- проанализировать динамику, структуру нематериальных активов и их использование;

– предложить пути совершенствования учета и аудита нематериальных активов.

Предметом исследования являются нематериальные активы исследуемого предприятия.

Объектом исследования является общество с ограниченной ответственностью ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».

Теоретическая и методологическая основа исследования. В процессе исследования теоретической и методических основ были изучены методические материалы, специальная литература, результаты исследований фундаментальных и прикладных научных работ отечественных и зарубежных авторов, материалы научных и научно–практических конференций по вопросам экономического анализа. В работе были использованы статистические данные и документы бухгалтерской отчетности ООО ТД «Волокнистые огнеупоры». Аналитическими методами исследования явились горизонтальный анализ, вертикальный анализ, расчет относительных показателей, сравнительный анализ, составление аналитических таблиц.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в систематизации, обосновании и решении теоретических и методических проблем, связанных с экономическим содержанием нематериальных активов, развитием методических аспектов их учета, анализа и аудита, а также в совершенствовании процессов их учета и аудита на практике.

К основным научным результатам диссертационного исследования относятся:

- уточнение экономического содержания нематериальных активов;
- определение сходств и различий в учете нематериальных активов разных стран мира по таким вопросам, как: учет организационных расходов и расходов на исследования и разработки, срок эксплуатации нематериальных активов, особенности оценки гудвилла, способы списания гудвилла, способы отображения гудвилла в учете;

- выявление сходств и различий в учете нематериальных активов согласно РСБУ и МСФО;

- разработка мероприятий по совершенствованию учета и аудита нематериальных активов на исследуемом предприятии.

Теоретическая значимость состоит в уточнении экономического содержания нематериальных активов, а также в развитии направлений методики их учета, анализа и аудита.

Практическая значимость магистерской диссертации заключается в разработке мероприятий по совершенствованию учета и аудита нематериальных активов на исследуемом предприятии. Отдельные результаты работы могут быть использованы в практической деятельности организаций.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные результаты проведенного диссертационного исследования были внедрены в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».

Публикации. Основные положения диссертационного исследования отражены в 6 работах. Общий объем авторских публикаций - 1,1 п.л.

Объем и структура работы Магистерская диссертация состоит из трех глав, введения, заключения, (91) использованного источника, (31) таблицы, (16) рисунков, (8) приложений.

Глава 1. Экономическое содержание нематериальных активов и направления развития методики их учета, анализа и аудита

1.1. Нематериальные активы как экономическая категория. Нормативная база учета нематериальных активов

В результате использования организациями в своей деятельности активов, которые приносят экономические выгоды и не имеют материально-вещественной формы, осуществилось появление нового объекта учета – нематериальных активов.

В середине XX в. за рубежом, а затем уже и в России, нематериальные активы стали важным элементом бухгалтерского баланса, так как наряду с материальными средствами товарные знаки, знаки обслуживания, изобретения, полезные модели, секреты производства (ноу-хау) вносят значительный вклад в функционирование и развитие предприятия, а также определяют его капитализацию и ликвидность. Как показывают исследования, за прошедшее десятилетие инвестиции крупного и среднего российского бизнеса в нематериальные активы возросли практически в 12 раз [77].

Интересен тот факт, что ПБУ 14/2007 (Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов») не вводит конкретного понятия нематериального актива, а только отражает его суть посредством перечня требований, исходя из которых можно отнести актив к нематериальному [16].

Но все же рассмотрим некоторые из предлагаемых трактовок исследователей.

В словаре экономических терминов под редакцией А.И.Архипова говорится, что «нематериальные активы – это неосязаемые ценности: стоимость патентов, торговой марки организации, её прав, привилегий при покупке или начале хозяйственной деятельности, её репутации» [89].

Барух Лев дал одно из самых лаконичных определений нематериального актива: «...нематериальный актив обеспечивает будущие выгоды, не имея материального или финансового (как акция или облигация) воплощения» [31].

Н.А. Каморджанова отмечает, что «НМА - средства, не имеющие физической субстанции, используемые длительное время (более 1 года) в производстве или для управления предприятием с целью получения дохода» [52].

А, к примеру, Ю.А. Бабаев указывает, что «нематериальными активами (НМА) называются приобретенные и (или) созданные организацией исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев)» [34].

И.И. Бочкарева на примере показывает сущность этого понятия: «НМА – это внеоборотные немонетарные активы, не имеющие материальных носителей, и внеоборотные немонетарные активы, стоимость (цена) которых во много раз превосходит стоимость (цену) их материальных активов».

Далее И.И. Бочкарева раскрывает исследуемое понятие более подробно: «словосочетание «нематериальные активы» означает, что в активе баланса представлены некоторые объекты, материальное воплощение которых или вообще отсутствует, или стоит незначительно. Так, например, компьютерная программа может стоить 100000 тысяч рублей, а дискета, на которой эта программа записана, - 50 рублей. Секретная формула – ноу-хау, - определяющая новый вид товаров, которым суждено покорить рынок, может оцениваться в миллионы, что существенно больше стоимости листа бумаги, на котором эта формула написана. И так далее» [37].

Данные этими авторами определения довольно четко раскрывают нужное нам понятие.

«В соответствии с ГК РФ, нематериальными активами признаются исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и

приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана» [35].

В статье 257 НК РФ указано, что «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)» [3].

В соответствии с ПБУ 14/2007, для признания в бухгалтерском учете активов в качестве нематериальных необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- отсутствие материально-вещественной формы;
- возможность идентифицировать актив (выделить или отделить от другого имущества);
- использование актива в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени: срок полезного использования продолжительностью до 12 месяцев или обычный операционный цикл, превышающий 12 месяцев;
- актив не предназначен для последующей перепродажи;
- актив способен принести организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- снабжено необходимыми документами, подтверждающими существование как самого актива, так и исключительного права организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.);
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена [32].

Каждый автор строго придерживается данных в ПБУ 14/2007 критериев. Различие можно наблюдать лишь в последовательности их перечисления либо в незначительном изменении структуры.

Так, Л.В. Галяпина отдельно рассматривает «условия дохода от нематериального актива и контроля организации над объектом» [79], в то время, как в ПБУ 14/2007 эти критерии связываются в одном. Т.М. Гусева в перечне критериев отмечает, что «для деловой репутации фирмы имеет место неопределенность сроков функционирования» [43].

Условия отнесения объекта к нематериальному активу могут ранжироваться учеными по-разному (исходя из понимания важности), но в совокупности они без искажения отражают данные из ПБУ 14/2007.

«Одновременное выполнение всех условий означает, что если не выполнено хотя бы одно из названных условий, актив не может быть принят к учету в состав НМА» [47].

Подробный перечень критериев для признания актива нематериальным, приводят Р.Рейли и Р.Швайс. Всего ими выделено «шесть признаков для признания актива в качестве нематериального:

- конкретная идентификация актива и узнаваемость его описания;
- наличие у актива юридического статуса, который предполагает правовую защиту;
- актив должен являться объектом права частной собственности, которое может передаваться по закону;
- наличие у актива некоторого вещественного доказательства (например: лицензия, клиентская база, договор, комплект финансовых отчетов и т.д.);
- возникновение, создание актива должно соответствовать определенному моменту времени или быть результатом какого-либо идентифицируемого события;
- уничтожение, прекращение существования актива должно соответствовать определенному моменту времени или быть результатом какого-либо идентифицируемого события» [73].

Используя труды исследователей Е.М. Сорокиной и А.А. Фадеевой [77], составим и рассмотрим таблицу 1, которая отражает информацию о критериях признания нематериального актива объектом бухгалтерского учета, выделяемых в литературе следующими авторами:

Таблица 1

Критерии признания НМА объектом бухгалтерского учета,
выделяемые в экономической литературе

Автор	Критерии отнесения объекта к НМА					
	Отсутствие материально-вещественной формы (неосвязаемость)	Длительность использования	Использование в производстве продукции, работ, услуг или для управленческих нужд	Способность приносить экономические выгоды	Контроль за объектом	Идентифицируемость
В.П. Астахов	+	-	-	+	-	-
Л.А. Бернштейн	+	-	-	+	+	-
Б. Лев	+	-	-	+	-	-
В.С. Ржаницына	+	+	+	-	-	+
Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда	+	-	-	+	+	-

Подчеркнем, что такое требование, как идентифицируемость не означает, что нематериальный актив должен передаваться лишь отдельно и независимо от других активов.

К нематериальным активам зачастую относят ошибочно некоторые экономические факторы. В качестве примеров можно привести монопольное положение, ликвидность, снижение цены, рыночный потенциал, предоставляемый правом собственности контроль и т. д. При этом указанные факторы могут создавать стоимость, не являясь нематериальными активами.

Согласно п. 5 ПБУ 14/2007, единицей бухгалтерского учета нематериальных активов признается инвентарный объект, под которым следует понимать «совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п.» [75].

Основным признаком, по которому инвентарный объект идентифицируется как самостоятельная единица, служит «выполнение им самостоятельной отдельной функции при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, использовании для управленческих нужд организации» [60].

«В качестве единицы учета НМА может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности» [79].

Важное значение для исследования нематериальных активов имеет нормативная база. Перечислим основные нормативные документы, которые регулируют учет нематериальных активов:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 N 230-ФЗ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ.
3. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".
4. «Патентный закон Российской Федерации» от 23.09.92 № 3517-1.
5. «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров». Закон Российской Федерации от 23.09.92 № 3520-1.
6. «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных». Закон Российской Федерации от 23.09.92 № 3523-1.
7. «Об охране топологии интегральных микросхем». Закон Российской Федерации от 23.09.92 № 3526-1.
8. «Об авторском праве и смежных правах». Закон Российской Федерации от 09.07.93 № 5351-1.
9. «О селекционных достижениях». Закон Российской Федерации от 06.08.93 № 5605-1.

10. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 №34н (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.03.2000 № 31н.

11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утвержден приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007. Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27.12.2007 № 153н.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Утверждено Приказом Минфина РФ от 06.07.99 № 43н.

1.2. Классификация и оценка нематериальных активов

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

Согласно ПБУ 14/2007, к НМА относятся объекты, указанные в таблице 2 [16]:

Таблица 2

Объекты, относящиеся к НМА в соответствии с ПБУ 14/2007

Объекты, относящиеся к НМА	
Произведения науки, литературы и искусства	Программы для ЭВМ
Изобретения	Полезные модели
Селекционные достижения	Секреты производства (ноу-хау)
Товарные знаки и знаки обслуживания	Деловая репутация (гудвилл)

Объекты интеллектуальной собственности, относящиеся к нематериальным активам:

-исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

-исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;

-имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;

-исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места нахождения товаров;

-исключительное право патентообладателя на селекционные достижения [39].

Для удобства нематериальные активы часто группируют в привязке к другим элементам деятельности. Так, Р. Рейли и Р. Швайс в своей монографии по такой классификации выделяют «десять типов нематериальных активов:

- нематериальные активы, связанные с маркетингом (например, товарные знаки, слоганы, фирменные наименования, бренды, логотипы и т.д.);

- нематериальные активы, связанные с технологиями (например, техническая документация и расчеты, патенты на технологические процессы, патентные заявки, техническое ноу-хау и т. д.);

- нематериальные активы, связанные с творческой деятельностью (например, издательские права, авторские права на литературные произведения, музыкальные произведения, предметы искусства и т.д.);

- нематериальные активы, связанные с обработкой данных (например, запатентованные компьютерные программы и авторские права на них, автоматизированные базы данных, шаблоны для интегральных микросхем и т.д.);

- нематериальные активы, связанные с инженерной деятельностью (например, проекты, инженерные расчеты, чертежи и схемы, промышленные образцы, патенты на разработанные изделия);

- нематериальные активы, связанные с клиентами (например, списки клиентов, прайсы, договоры с клиентами, отношения с клиентами).

- нематериальные активы, связанные с контрактами (например, контракты с поставщиками, лицензионные соглашения, договоры франшизы и т.д.);

- нематериальные активы, связанные с человеческим капиталом (например, отобранная и обученная рабочая сила, договоры найма, соглашения с профсоюзами);

- нематериальные активы, связанные с земельным участком (например, права на разработку полезных ископаемых, на воздушное, водное пространство и т.д.);

- нематериальные активы, связанные с понятием «гудвилл» (например, гудвилл организации, гудвилл профессиональной практики, личный гудвилл специалиста, гудвилл знаменитости и, конечно же, общая стоимость бизнеса в качестве действующего предприятия)»[73].

Р. Рейли и Р. Швайс называют одними из наиболее долгоживущих нематериальные активы, относящиеся к творчеству.

К примеру, в США такие авторские права существуют в течение всей жизни автора и 50 лет после его смерти. В то же время такие нематериальные активы сложнее всего оценить.

Исследователи отмечают сложность оценки и нематериальных активов, связанных с инженерной деятельностью в связи с тем, что зачастую наличие таких активов предполагает право получения экономической выгоды автором лишь в определенных случаях (реализация проекта, производство патентной продукции).

А вот особенность нематериальных активов, связанных с клиентами, ученые видят в том, что отношения с клиентом могут быть как закреплены юридически (заключен договор с клиентом), так и не закреплены.

Нематериальные активы из этой группы тесно связаны с маркетинговыми нематериальными активами и с гудвиллом компании. Следовательно, стоимость таких активов крайне сложно корректно отделить

от стоимости гудвилла предприятия либо стоимости нематериальных активов, связанных с маркетингом.

Е.М. Сорокина и А.А. Фадеева видят состав НМА следующим (рисунок 1) [77]:

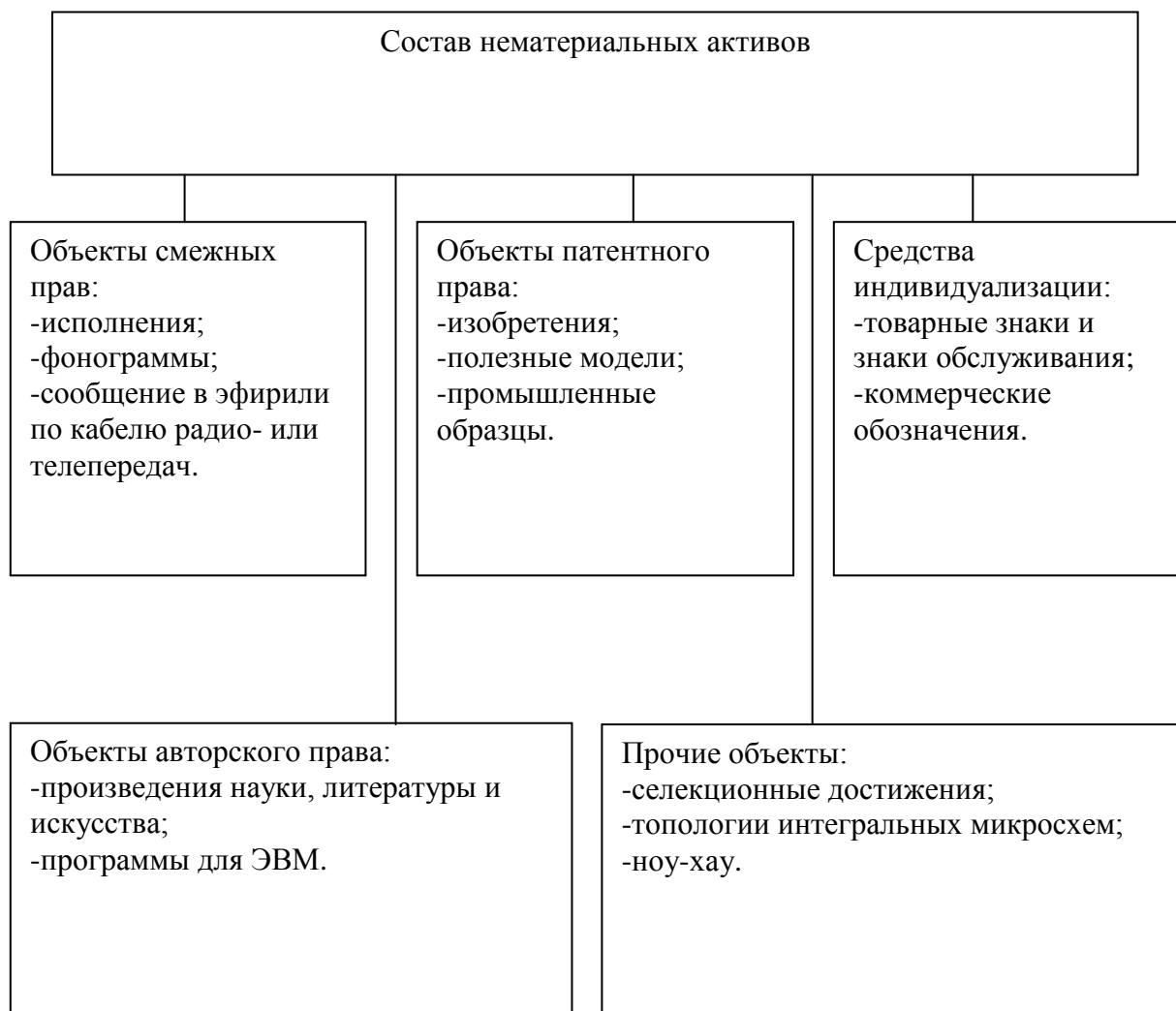


Рис. 1. Состав нематериальных активов

По причине того, что учет нематериальных активов регулируется и гражданским, и бухгалтерским законодательством, то существующие классификационные признаки имеет смысл разделить на две группы по содержанию: юридическому и экономическому соответственно. Указанная классификация представлена в таблице 3 [77].

Более подробно классификация нематериальных активов рассматривается в Приложении 5 [77].

Подразделение классификационных признаков НМА по юридическому
и экономическому содержанию

Группа классификационных признаков	Классификационный признак	Назначение группировки
1	2	3
По юридическому содержанию	Способ обособления объектов	Выделение информации, которая потребуется для принятия решения о необходимости государственной регистрации объекта, для выбора его оценки, для формирования счетов третьего порядка
	Степень правовой защищенности	Выделение информации для определения срока полезного использования, для включения затрат на охрану объекта в стоимость нематериального актива
	Степень отчуждаемости	Выделение информации о возможности предоставления прав пользования объектами нематериальных активов с целью получения экономических выгод
По экономическому содержанию	Использование в хозяйственной деятельности	Выделение информации, которая необходима для оценки экономических выгод организации от внутривозвращенного и коммерческого использования нематериального актива, для формирования субсчетов
	Срок полезного использования	Выделение информации, которая необходима для решения вопросов о начислении амортизации по нематериальным активам, для раскрытия в пояснениях
	Погашение стоимости	Выделение информации, которая необходима для определения способа начисления амортизации, для отражения в учете сумм амортизационных отчислений, а также отражения изменений в оценочных значениях
	Вариант оценки	Выделение информации, которая необходима для осуществления переоценки и обесценения нематериальных активов
	Пути поступления	Позволяет выделить информацию, необходимую для определения первоначальной стоимости НМА, для документального оформления поступления
	Пути выбытия	Выделение информации, которая необходима для документального оформления выбытия нематериального актива, для определения потерь или экономических выгод от выбытия нематериального актива

Объекты интеллектуальной собственности подразделяются на:

- объекты, которые регулируются патентным правом;
- объекты, которые регулируются авторским правом.

Содержание произведений охраняется патентным правом. Для осуществления охраны регулируемых патентным правом объектов (товарные знаки, изобретения, полезные модели, промышленные образцы и т.д.) обязательно нужно зарегистрировать их в соответствующих по установленной процедуре. Перечень таких объектов является ограниченным. Правовое регулирование объектов промышленной собственности осуществляется на основании Патентного закона РФ, Закона РФ «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров», а также нормативных актов, регулирующих процедуру оформления и регистрации объектов, размеры пошлины и иные вопросы.

В отличие от патентного права, регистрация регулируемых авторским правом объектов не требуется. Произведение автора должно иметь форму, выраженную объективно, что в свою очередь позволит воспроизвести объект. Перечень объектов носит примерный характер и может быть увеличен. Правовое регулирование таких объектов осуществляется в соответствии с законами РФ. Авторский договор является правовой формой подачи объектов авторского права. Договор может отражать право не только на воспроизведение объекта, но и на его переработку, распространение и т.д. [57].

«Кроме объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов учитывается деловая репутация организации, возникшая с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части)»[57]. Она является очень интересным и противоречивым объектом НМА. Так, деловая репутация, или, правильнее, гудвилл, не отвечает всем указанным в п.3 ПБУ 14/2007 условиям (например, не может быть идентифицирована), но в порядке исключения впервые п. 4 ПБУ 14/2000 была включена в состав НМА.

В таком случае предметом купли-продажи могут оказаться не только определенные ценности, но и само предприятие в целом. Согласно ст.559 ГК РФ, «по договору продажи предприятия продавец обязуется передать в собственность покупателя предприятие в целом как имущественный комплекс, за исключением прав и обязанностей, которые продавец не вправе передавать другим лицам»[3]. Появляющаяся при этом разница между суммой, передаваемой продавцу за организацию, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения) называется гудвиллом (деловой репутацией). «Покупатель указанную разницу и будет учитывать в составе НМА. На величину данной разницы могут оказывать влияние такие факторы, как территориальное положение продаваемого предприятия, конкурентноспособность выпускаемой продукции, эффективность работы и др.» [43].

Гудвилл подразделяется на два вида: положительный и отрицательный.

«В первом случае – это надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод. Во втором – это скидка с цены, которая предоставляется покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления и т.п.» [75].

Положительный гудвилл учитывается покупателем в качестве отдельного инвентарного объекта.

Отрицательный гудвилл (бедвилл) учитывается покупателем в соответствии с ПБУ 14/2007 в составе прочих доходов.

По мнению Я.В. Соколова, «сама методика расчета гудвилла, определенная в ПБУ 14/2007, некорректна. Из покупной цены предприятия нужно вычесть все его активы и обязательства (привлеченный капитал) на дату покупки. Корректнее из покупной цены вычитать разность между активами и обязательствами, то есть сумму чистых активов предприятия» [75].

Также к нематериальным активам принято относить:

- владение технологией (ноу-хау), секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, научного или коммерческого опыта [36];

- произведения науки, литературы и искусства [57].

Я.В. Соколов отмечает, что «спецификой счета 04 «Нематериальные активы», согласно Плану счетов, можно считать то, что помимо нематериальных активов на нем нужно отдельно учитывать понесенные расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР), результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации. В соответствии с ПБУ 14/2007, они не являются нематериальными активами, но учитываются на счете 04, согласно положениям ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» [75].

Не относятся к нематериальным активам «интеллектуальные и деловые качества персонала предприятия, а также его квалификация и способность к труду, так как они неотделимы от своих носителей и не могут использоваться без них» [43].

М.В. Боровицкая в разработанном учебном пособии перечисляет объекты, которые не могут быть отнесены к нематериальным активам.

К таким объектам, по ее мнению, относятся «не давшие положительного результата, не завершенные или не оформленные в определенном законом порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы; материальные объекты, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для электронно-вычислительных машин и базы данных» [32].

Изучив достаточно разнообразный состав нематериальных активов, рассмотрим таблицу 4, которая отражает основания отнесения активов к нематериальным активам, то есть в ней перечислены первичные документы, подтверждающие наличие нематериальных активов [40]:

Основания отнесения активов к нематериальным

Наименование НМА	Первичные документы, которые подтверждают наличие НМА
1	2
Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель	Выданный Роспатентом патент, (если организация создала нематериальный актив самостоятельно). Договор и исключительная лицензия (если исключительное право на нематериальный актив приобретено организацией).
Исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных	Акт ввода нематериального актива в эксплуатацию или свидетельство о регистрации права на нематериальный актив (если организация создала нематериальный актив самостоятельно). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу нематериального актива(если исключительное право на нематериальный актив приобретено организацией).
Имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем	Выданное Роспатентом свидетельство о регистрации права, (если организация создала нематериальный актив самостоятельно). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу нематериального актива(если исключительное право на нематериальный актив приобретено организацией).
Исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	Выданное Роспатентом свидетельство(если организация создала нематериальный актив самостоятельно). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу нематериального актива(если исключительное право на нематериальный актив приобретено организацией).
Исключительное патентообладателя на селекционные достижения	Выданный Госсорткомиссией патент(если организация создала нематериальный актив самостоятельно). Договор и исключительная лицензия (если исключительное право на нематериальный актив приобретено организацией).
Деловая репутация организации	Документы, которые могут подтвердить факт приобретения организации как имущественного комплекса и позволяют определить величину деловой репутации (стоимость нематериального актива)

Отметим, что в связи с утверждением ПБУ 14/2007 (от 27 декабря 2007 г. №153) произошли изменения в перечне объектов, относимых к нематериальным активам. Так, в предыдущем ПБУ 14/2000 к нематериальным активам относились организационные расходы предприятия («расходы, связанные с образованием юридического лица, затраты по

созданию пакета учредительных документов и расчетов по обоснованию направлений его деятельности, гонорары юристам, услуги по регистрации фирмы, расходы по оплате услуг посреднических и консультационных фирм, оплата сборов и пошлин в размере, признанном в соответствии с учредительными документами» [36]).

Итак, согласно ПБУ 14/2007, «нематериальными активами не являются расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы)» [16].

Следует сказать, что список перечисленных нематериальных активов в стандарте примерный и открытый. Но все же состав нематериальных активов в части интеллектуальной собственности изложен в ПБУ 14/2007 исходя из норм части четвертой ГК РФ [57].

В НК РФ состав нематериальных активов так же, как и в бухгалтерском учете, считается примерным и открытым. Вместе с тем в НК РФ в перечне объектов нематериальных активов отсутствует деловая репутация организации. Отметим, что в соответствии с п.1 ст.325 НК РФ «стоимость лицензионных соглашений на право пользования недрами учитывается в составе НМА» [7].

В настоящее время нет единого принятого подхода ни к классификации нематериальных активов, ни к определению самих классификационных признаков [77].

В результате изучения источников информации можно отметить, что по сегодняшний день отсутствует единое мнение относительно количества и состава признаков классификации нематериальных активов. Более того, наблюдается смешение разнообразных классификационных признаков, а также большинство авторов не обосновывают назначения приведенной ими классификации.

Следовательно, состав нематериальных активов довольно разнообразен и находится в зависимости от специфики деятельности предприятия и уровня развития новых технологий в стране. Бухгалтерский учет группирует

нематериальные активы по некоторым признакам. В зависимости от выполняемых функций в общественном производстве нематериальные активы разделены на такие основные группы, как: объекты интеллектуальной собственности; отложенные расходы; деловая репутация фирмы.

Нематериальные активы могут поступать в организацию в результате:

- 1) приобретения за плату по договору купли-продажи;
- 2) создания собственными силами или силами сторонних организаций на основании заключенного договора;
- 3) поступления как вклад в уставный капитал прочих организаций;
- 4) покупка согласно договору, который предусматривает исполнение обязательств в неденежной форме;
- 5) безвозмездного получения от третьих лиц (юридических или физических);
- 6) поступления иным образом [46].

Особое внимание необходимо уделить созданию рассматриваемого объекта на предприятии. 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) согласно 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 [52].

Согласно патентному закону РФ, автором изобретения, полезной модели, промышленного образца признается физическое лицо, результатом чьего труда он был создан. Патент выдается автору. Также в данном законе

устанавливается, что авторское право на произведение, которое было создано в процессе выполнения служебных обязанностей или служебного задания работодателя (служебное произведение), принадлежит автору служебного произведения.

Исключительные права на использование служебного произведения принадлежат работодателю, с которым автор состоит в трудовых отношениях, если в договоре между ним и автором не предусмотрено иное. То есть, работодатель в таком случае получит исключительные права на нематериальные активы (изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных и др.), которые были созданы работниками организации, если в договоре с работодателем не предусмотрены другие условия относительно этого аспекта.

Во всех перечисленных ситуациях объекты интеллектуальной собственности, относящиеся для целей бухгалтерского учета к нематериальным активам, будут считаться созданными [60].

«Учет приобретения НМА производится практически в том же порядке, что и учет аналогичной операции по основным средствам. Однако приобретение НМА осуществляется не по договору купли-продажи, а по авторскому либо лицензионному договору» [48].

«В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности объекты НМА оцениваются по первоначальной и остаточной стоимости. Определение первоначальной стоимости НМА необходимо при их принятии к учету и зависит от источников поступления объектов» [62].

«Фактическая первоначальная стоимость НМА – сумма, исчисленная в денежном выражении, которая равна величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования его в запланированных целях» [41].

«При приобретении НМА их первоначальная стоимость определяется по сумме фактических затрат приобретения» [60].

В состав расходов по приобретению нематериальных активов включают:

-суммы, уплаченные в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателя (продавцу);

-таможенные пошлины и сборы;

-невозмещаемые суммы по государственным, патентным и иным налогам;

-вознаграждения, которые уплачиваются посредническим организациям и иным лицам, с чьей помощью приобретен нематериальный актив;

-суммы, которые уплачиваются за информационные и консультационные услуги;

-иные расходы, которые связаны с приобретением нематериального актива и созданием условий для использования актива в запланированных целях [57].

Рассмотрим таблицу 5, отражающую определение первоначальной стоимости НМА в зависимости от источников их поступления [52].

Таблица 5

Определение первоначальной стоимости НМА в зависимости от источников их поступления

Источник поступления НМА	Первоначальная стоимость
1	2
Приобретение за плату	Сумма фактически произведенных расходов по приобретению: -суммы, которые уплачиваются правообладателю (продавцу) согласно договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности; -таможенные сборы и пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением НМА; -государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемы в связи с приобретением НМА; -вознаграждения, уплаченные посредническим организациям и другим лицам, с помощью которых был приобретен НМА;

1	2
	-стоимость услуг по получению консультаций, связанных с приобретением НМА; -невозмещаемые суммы налогов, уплачиваемые в связи с приобретением НМА; -иные расходы, непосредственно связанные с приобретением НМА
Создание самим предприятием	Фактические расходы на создание НМА: -суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа, договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ; -расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании НМА или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору; -отчисления на социальные нужды; Расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств, которые используются в процессе создания НМА, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется; -амортизация основных средств и НМА, использованных непосредственно при создании НМА, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется; -иные расходы, непосредственно связанные с созданием НМА
Полученные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	Исходя из стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче предприятием. Данная стоимость устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно предприятие определяет стоимость аналогичных ценностей
Вклад в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная с учредителями, если иное не предусмотрено законодательством РФ
Дарение (безвозмездно)	Рыночная стоимость (сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта) на дату принятия к бухгалтерскому учету. Текущая рыночная стоимость НМА может быть определена на основе экспертной оценки

Согласно ПБУ 14/2007, «фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, принятого к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество,

определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования» [16].

«При оплате уставного капитала нематериальными активами необходимо иметь в виду, что если минимальная стоимость такого вклада составляет более 200 МРОТ, то данный вклад должен оцениваться независимым оценщиком» [33].

«При оплате приобретаемых НМА, если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности» [34].

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание нематериальных активов:

-возмещаемые суммы налогов (за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ);

-общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме таких случаев, при которых эти расходы связаны напрямую с приобретением и созданием активов;

-расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими расходами и доходами;

-расходы по полученным кредитам и займам, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным активам [52].

«Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ и ПБУ 14/2007» [57].

«Изменение фактической (первоначальной) стоимости НМА, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения НМА» [52].

Проведение переоценки нематериальных активов осуществляется не чаще одного раза в год (на начало отчетного года). Переоценка производится путем пересчета их остаточной стоимости согласно данным активного рынка указанных нематериальных активов. Порядок переоценки аналогичен порядку переоценки основных средств [32].

При принятии решения о переоценке нематериальных активов необходимо учитывать, что в последующих периодах необходимо будет регулярно их переоценивать с тем, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости. Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Они не входят в состав аналогичных данных предыдущего отчетного года, но их следует раскрыть в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

Сумма дооценки нематериальных активов в результате первичной переоценки зачисляется в добавочный капитал организации, а сумма уценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма дооценки нематериальных активов, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, отражается на счете учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

«При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации» [16].

«В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности объекты НМА оцениваются по первоначальной и остаточной стоимости. Определение первоначальной стоимости НМА необходимо при их принятии к учету и зависит от источников поступления объектов» [62].

«Фактическая первоначальная стоимость НМА – 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» [52].

«При приобретении НМА их первоначальная стоимость определяется по сумме фактических затрат приобретения» [60].

В состав расходов по приобретению нематериального актива включают:

- суммы, которые уплачиваются согласно договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателя (продавцу);

- таможенные пошлины и таможенные сборы;

- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;

- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях [57].

Согласно ПБУ 14/2007, «фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, принятого к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество, определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования» [16].

«При оплате уставного капитала нематериальными активами необходимо иметь в виду, что если минимальная стоимость такого вклада составляет более 200 МРОТ, то данный вклад должен оцениваться независимым оценщиком» [33].

«При оплате приобретаемых НМА, если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности» [34].

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание нематериального актива:

-возмещаемые суммы налогов (за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ);

-общехозяйственные и иные 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 расходами и доходами;

-расходы по кредитам и займам полученным, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным [52].

«Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ и ПБУ 14/2007» [57].

1.3 Основные направления развития методики учета нематериальных активов в РФ и зарубежных странах

В связи с тем, что в настоящее время важным направлением в реформировании отечественного бухгалтерского учета остается сближение с требованиями МСФО, необходимо рассмотреть вопрос о соответствии российских и международных правил бухгалтерского учета нематериальных активов. Но довольно сложным процесс сближения станет в случае, если сначала максимально не сблизить бухгалтерский и налоговый учет нематериальных активов в РФ.

Очевидно, что нематериальные активы в последнее время становятся все более важными объектами учета для многих экономических субъектов. Актуальность приобрели вопросы формирования достоверной информации о нематериальных активах в финансовой отчетности. Решение данных вопросов затруднено проявлением существенных проблем, связанных с особенностями учета так называемых «неосязаемых активов» в соответствии с российскими и международными стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Также следует отметить наличие расхождений в действующей в России методологии налогового и бухгалтерского учета в отношении нематериальных активов.

Несмотря на определенное сходство учета нематериальных активов в трех перечисленных нормативных базах, указанные выше стандарты (МСФО, РСБУ и налоговый учет) существенно отличаются друг от друга.

В соответствии с МСФО 38 «нематериальный актив – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы и используемый при производстве товаров, оказания услуг, для сдачи в аренду или для административных целей [57].

Положение по бухгалтерскому учету 14/2007 "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007) как такового понятия нематериальных активов

невводит, а раскрывает его суть через перечень критериев, исходя из которых можно отнести актив к нематериальному.

В статье 257 главы 25 НК РФ также не дается четкое определение указанному понятию: пояснение сущности объектов нематериальных активов производится посредством использования критериев для их признания.

Рассмотрим существующие сходства и расхождения критериев признания объектов нематериальных активов для различных целей (таблица 6).

Таблица 6

Критерии признания нематериального актива в качестве объекта бухгалтерского учета в зависимости от применяемой нормативной базы

		Нормативная база		
		Налоговый кодекс РФ (гл. 25, ст. 257)	ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»
Критерии признания нематериального актива в качестве объекта бухгалтерского учета	Отсутствие материально-вещественной формы	-	+	+
	Длительность использования	+	+	-
	Способность приносить экономические выгоды	+	+	+
	Использование в производстве продукции, работ, услуг или для управленческих нужд	+	+	-
	Идентифицируемость	-	+	+
	Контроль за объектом	-	+	+
	Наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого НМА и (или) исключительных прав на него	+	+	+
	Возможность определения фактической стоимости	+	+	+

Сопоставив перечисленные условия отнесения объекта к нематериальным активам в МСФО 38 ПБУ 14/2007, можно сделать вывод,

что большинство из условий, требуемых в ПБУ 14/2007, равноценны условиям, заложенным в МСФО 38.

В соответствии с ПБУ 14/2007, к нематериальным активам относятся:

- произведения науки, литературы и искусства;
- программы для электронных вычислительных машин;
- изобретения;
- полезные модели;
- селекционные достижения;
- секреты производства (ноу-хау);
- товарные знаки и знаки обслуживания;
- деловая репутация (гудвилл), возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Перечень нематериальных активов и в налоговом, и в бухгалтерском учете является примерным и неограниченным.

В МСФО 38 «Нематериальные активы» перечень объектов нематериальных активов дается на основании рассмотрения объектов, которые не могут быть нематериальными активами:

- a) нематериальных активов, соответствующих требованиям другого стандарта МСФО;
- b) финансовых активов в значении, определенном в МСФО (IAS) 32 "Финансовые инструменты: представление информации";
- c) признания и оценки активов, связанных с разведкой и оценкой;
- d) затрат по разработке и добыче минеральных ресурсов, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов.

Причем, если какой-либо другой стандарт регламентирует порядок учета конкретного вида нематериальных активов, предприятие применяет такой стандарт вместо настоящего стандарта.

Различия признания нематериальных активов согласно МСФО и российским стандартам бухгалтерского учета приведены в таблице 7.

Различия признания нематериальных активов, учитываемых по МСФО и
 российским стандартам бухгалтерского учета

№ п/п	Объекты учета	Классификация объектов учета согласно	
		ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	МСФО 38 «Нематериальные активы»
1	2	3	4
1.	Гудвилл	Нематериальные активы	Выведен из сферы действия МСФО 38 и регулируется МСФО (IFRS) 3
2.	Товарные знаки, бренды	Могут быть учтены в составе нематериальных активов	Могут учитываться в составе нематериальных активов, кроме созданных самой компанией
3.	Лицензии	Не относятся к нематериальным активам	Могут быть учтены в составе нематериальных активов

«По МСФО 38 не следует признавать нематериальным активом внутренне создаваемую деловую репутацию, торговые марки, публикуемые названия, списки клиентов и аналогичные схожие статьи» [64].

В состав нематериальных активов, по МСФО 38, также включается и деловая репутация (гудвилл) организации. Помимо этого в состав нематериальных активов относят следующие объекты: затраты на рекламу, обучение, начальные затраты, затраты на исследования и разработки.

Порядок расчета фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов зависит от пути их поступления на предприятие.

Известно, что пути поступления нематериальных активов в организацию различны: приобретение за плату, получение на безвозмездной основе, обмен на другое имущество, внутреннее создание организацией, внесение в качестве вклада в уставный капитал.

В ПБУ 14/2007 перечислены шесть вариантов по определению первоначальной стоимости нематериальных активов в зависимости от способа поступления нематериального актива в организацию [77]. В МСФО 38 их уже меньше.

Рассмотрим сравнительную таблицу 8, основанную на трудах Е.М. Сорокиной и А.А. Фадеевой [78]:

Структура фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов в зависимости от пути их поступления в соответствии с ПБУ 14/2007 и МСФО (IAS) 38

ПБУ 14/2007		МСФО (IAS) 38	
Путь поступления	Фактическая (первоначальная) стоимость	Путь поступления	Себестоимость
Приобретение за плату	Расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях	Отдельное приобретение и/или самостоятельное создание	Цена покупки нематериального актива и любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению
Создание внутри организации			Затраты, понесенные только в рамках стадии разработок
По договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией	Обмен активами	Справедливая стоимость или балансовая стоимость переданного актива
По договору дарения	По текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы	Безвозмездное поступление или приобретение посредством государственных субсидий	Справедливая стоимость или номинальная сумма с учетом любых затрат, непосредственно относимых на подготовку актива к использованию по предназначению
Приватизация государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество	Определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации в форме преобразования		—

ПБУ 14/2007		МСФО (IAS) 38	
Путь поступления	Фактическая (первоначальная) стоимость	Путь поступления	Себестоимость
Вклад в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации	–	
–		Объединение бизнеса	Справедливая стоимость на дату приобретения

Таким образом, структура фактической стоимости нематериальных активов по правилам МСФО и ПБУ будет различаться.

Обратим внимание еще и на рассмотрение соответствия отечественных и международных правил оценки нематериальных активов в ретроспективе: с момента появления первого ПБУ (2000 г.) по настоящее время.

Для этого нужно обратиться к таблице 9, основанной на трудах Э.С. Дружиловской [45].

Проанализировав данные таблицы 9, можно сделать вывод, что основная тенденция отечественных правил оценки нематериальных активов заключается в сближении со стандартами МСФО. Особенно приблизились российские правила оценки нематериальных активов к международным в последние годы.

Значительно приблизились в последние годы к международным российские требования по оценке нематериальных активов.

Но все же следует отметить тот факт, что также имеют место быть существенные различия и по вопросам амортизации нематериальных активов.

Рассмотрим и проанализируем данные таблицы 9, отражающие основные изменения в методике оценки объектов нематериальных активов в соответствии с РСБУ и МСФО (рис. 2).

Основные изменения в методике оценки НМА согласно РСБУ и МСФО

Основные изменения в оценке НМА	Годы	
	2000-2006	с 2007 по настоящее время
РСБУ	<p>2000г. – утверждено ПБУ 14/2000: установлены правила определения первоначальной стоимости НМА при различных вариантах поступлений; включены правила оценки НМА, стоимость которых выражена в иностранной валюте; введены правила определения срока полезного использования НМА; для начисления амортизации НМА добавлен способ уменьшаемого остатка и установлены правила начисления амортизации каждым из допустимых способов.</p> <p>2002г. – утверждено ПБУ 17/02: установлены правила определения затрат на НИР и ОКТР.</p> <p>2006г. – принята новая редакция ПБУ 14/2000: отменены правила оценки НМА, стоимость которых выражена в иностранной валюте.</p>	<p>2007г. – утверждено ПБУ 14/2007: скорректирован состав затрат на приобретение и создание НМА; разрешены переоценка и учет обесценения данных активов.</p> <p>2008г. – утверждено ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»: изменены правила включения затрат по займам в стоимость инвестиционного актива.</p> <p>2010г. – внесены изменения в ПБУ 14/2007: изменена дата проведения переоценки НМА.</p>
МСФО	<p>2003г. – внесены поправки в МСФО (IAS) 38: Введено понятие стоимости, специфичной и конкретной организации; доработаны определение и правила формирования ликвидационной стоимости; скорректирован перечень затрат на приобретение НМА; изменены правила оценки НМА, полученных путем обмена; доработан состав затрат на создание НМА своими силами; скорректированы факторы, учитываемые при определении срока полезного использования НМА.</p> <p>2004г. – принята новая редакция МСФО (IAS) 38: скорректирован перечень затрат на приобретение НМА; доработаны правила определения стоимости НМА, приобретенных при объединении предприятий; исключены старые требования по учету обесценения НМА; переоценка стала равноценным вариантом следующей оценки.</p> <p>2004г. – приняты поправки к МСФО (IAS) 38: расширено определение себестоимости НМА.</p> <p>2004г. – принята новая редакция МСФО (IAS) 36: скорректированы требования по учету обесценения НМА; доработана методика определения возмещаемой суммы.</p>	<p>2007г. – принята новая редакция МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»: введено требование включения затрат по займам в стоимость квалифицируемого актива.</p> <p>2008г. - внесены поправки в МСФО (IAS) 38: доработаны правила выбора метода начисления амортизации НМА.</p> <p>2008г. – приняты поправки к МСФО (IAS) 38: изменен состав затрат по займам, включаемых в стоимость квалифицируемого актива.</p> <p>2009г. – усовершенствован МСФО (IAS) 38: дополнены правила определения справедливой стоимости НМА, полученных при объединении бизнеса.</p> <p>2011 г. – разработано МСФО (IAS) 13 «Оценка по справедливой стоимости»: дана методика определения справедливой стоимости.</p>

Из рисунка видно, что методы начисления амортизации в соответствии с ПБУ 14/2007 и МСФО 38 схожи. В соответствии с МСФО, используемый метод амортизации нематериальных активов должен быть пересмотрен по окончании каждого финансового года. В соответствии с ПБУ 14/2007, линейный способ начисления амортизации нематериальных активов является основным. В случае принятия решения в организации об изменении используемого метода начисления амортизации объекта нематериальных активов, появится необходимость пересчета амортизационных отчислений по данному объекту за все предыдущие периоды.



Рис. 2. Методы начисления амортизации НМА

По нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется [16].

Существуют различия между российским законодательством и МСФО относительно определения амортизируемой стоимости нематериального актива. Согласно МСФО 38 амортизируемая сумма равна первоначальной (восстановительной) стоимости объекта минус ликвидационная стоимость.

Различия в подходах к учету нематериальных активов согласно РСБУ и МСФО создают необходимость в корректировке состава нематериальных

активов в ходе трансформации отчетности по российским стандартам бухгалтерского учета в отчетность, соответствующую требованиям МСФО.

В ходе корректировки нужно списывать на финансовый результат активы, которые согласно МСФО не должны отражаться в отчетности, причем расходы по уже начисленной амортизации необходимо будет восстановить. Активы, которые учитываются по МСФО, но при этом списываются на текущие затраты согласно российским стандартам бухгалтерского учета (к примеру, лицензии), требуют другой корректировки: такие расходы восстанавливаются (капитализируются). В отчетность в данном случае будет внесена корректировка на основе рассчитанной величины амортизации.

МСФО 38 определяет более гибкий подход к сроку полезного использования нематериальных активов в то время, как российское законодательство требует использовать объекты нематериальных активов в течение срока более 12 месяцев.

Нематериальные активы согласно РСБУ группируются согласно их сроку полезного использования на такие, как: нематериальные активы с определенным сроком полезного использования и с неопределенным сроком полезного использования. Но все же данное деление является условным, так как в соответствии с п.27 ПБУ 14/2007 срок полезного использования должен ежегодно проверяться организацией на необходимость его уточнения, т.е. нематериальные активы могут переходить из одной группы в другую [77].

В большинстве случаев срок полезного использования нематериальных активов имеет предел в количестве двадцати лет. Но все же допускается и больший срок в том случае, если организация сможет обосновать использование данного нематериального актива в течение этого срока.

Также отличается от российского законодательства и подход МСФО 38 относительно определению амортизируемой стоимости нематериального актива. Согласно МСФО 38 амортизируемая сумма равна первоначальной (восстановительной) стоимости объекта минус ликвидационная стоимость.

«Ликвидационная стоимость представляет собой чистую сумму, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы. При этом ликвидационная стоимость НМА отличается от нуля только в том случае, если компания предполагает продать данный актив в конце срока полезного использования» [35].

В ПБУ 14/2007 не вводится понятие ликвидационной стоимости нематериального актива.

По той причине, что российский бухгалтерский учет трансформируется и основой в этом процессе являются МСФО, то в будущем изменение ПБУ 14/2007 неизбежно.

Своевременная и качественная процедура борьбы с неточностями и нормативными пробелами в ПБУ 14/2007 должна привести к переходу на новый уровень учета нематериальных активов, а также - к прояснению некоторых неточностей на данном участке учета.

Методика и принципы учета нематериальных активов в настоящее время являются предметом дискуссий и выступают в качестве объекта пристального внимания бухгалтеров и экономистов. Разработка методики учета нематериальных активов проводится как на уровне отдельных стран, так и на международном уровне.

В широком смысле понятие «нематериальные активы» в разных странах не имеет особых отличий. К примеру, критерии отнесения актива к нематериальным все-таки схожи. Отличия же в основном можно рассмотреть в вопросе состава нематериальных активов, их отображения в балансе, определения срока использования и т.д.

Например, в учете отдельных стран в состав нематериальных активов входят организационные расходы (на создание предприятия, на рекламу, выпуск акций и т.п.).

Рассмотрим таблицу 10, содержащую сведения об учете таких расходов в разных странах.

Учет организационных расходов и расходов на исследования и
разработки в разных 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. Организационные расходы оценивают по первоначальной стоимости и амортизируют по ставке как минимум 20%, за исключением расходов по кредитам, которые могут распределяться на весь срок действия договора
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)
Ирландия	Правила аналогичны тем, которые действуют в Великобритании. Разница только в том, что Закон о деятельности компаний предусматривает четко отмечать расходы на исследования и разработки за год, хотя разрешается и не предоставлять такие сведения, если это не может принести вред интересам компании
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
Испания	Расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы будут отнесены на расходы того отчетного периода, в котором они были понесены. Такие расходы могут накапливаться, если они соответствуют ряду требований. Организационные расходы оценивают по расходам на приобретение соответствующего объекта. Их систематически списывают на счет прибыли и убытков на протяжении срока, не превышающего 5-ти лет

1	2
Швеция	Расходы на исследования и разработки капитализируют очень редко. Обычно их сразу списывают, так как они не облагаются налогом. Компании стараются не отображать информацию о таких расходах в отчетности
Франция	Расходы на научно-исследовательские работы включаются в первоначальную стоимость созданных с их помощью активов при наличии доказательства их связи; списываются немедленно или при условии обоснования финансовых результатов в течение 5-ти лет. Организационные расходы списываются сразу же или в течение 5-ти лет. Особенность заключается в том, что дивиденды начисляются, если затраты на научно-исследовательские и организационные работы списаны полностью, нераспределенная чистая прибыль (резерв) равна невозмещенным суммам (балансовой стоимости списываемого актива)
Италия	Используется списание и отсрочка расходов. В последнем случае отсроченная величина, обязательно не превышающая ожидаемого чистого дохода, подлежит амортизации на протяжении не более 5-ти лет
Люксембург	Расходы на исследования и разработки разрешается капитализировать и списывать на протяжении 5-ти лет. Их характер и причина, которые вызывают использование более продолжительного срока амортизации, объясняются в примечаниях к отчетности.
США	Все расходы организации на начало ее функционирования входят в состав организационных. Срок амортизации устанавливается в размере не менее 5-ти лет
Нидерланды	Расходы можно капитализировать, если от их использования в будущем ожидается получение экономических выгод. Сроки амортизации не должны быть более 5-ти лет. В отчетности в отражаются средства, которые были потрачены на исследования и разработки за каждый год.
Норвегия	Расходы на научно-исследовательские работы списываются в течение 5-ти лет (максимально – 20 лет), организационные расходы – сразу же
Япония	Расходы на научно-исследовательские работы признаются сразу же или амортизируются в течение 5-ти лет. Организационные расходы отображаются в балансе в составе отсроченных расходов. Срок их списания составляет от 3-х до 5-ти лет
Португалия	Организационные расходы и расходы на исследования и разработки могут быть показаны в активе, то есть капитализированы. В примечаниях к отчетности должна быть отображена такая информация. Списываться расходы могут не более 5-ти лет

Подобно основным средствам, объекты нематериальных активов подлежат капитализации (отображению в активе баланса и списанию за счет резервов). Сложность осуществления таких операций заключается в том, что по многим активам трудно установить их срок службы. Срок

эксплуатации нематериальных активов в разных странах регулируется нормативными актами (рис. 3).

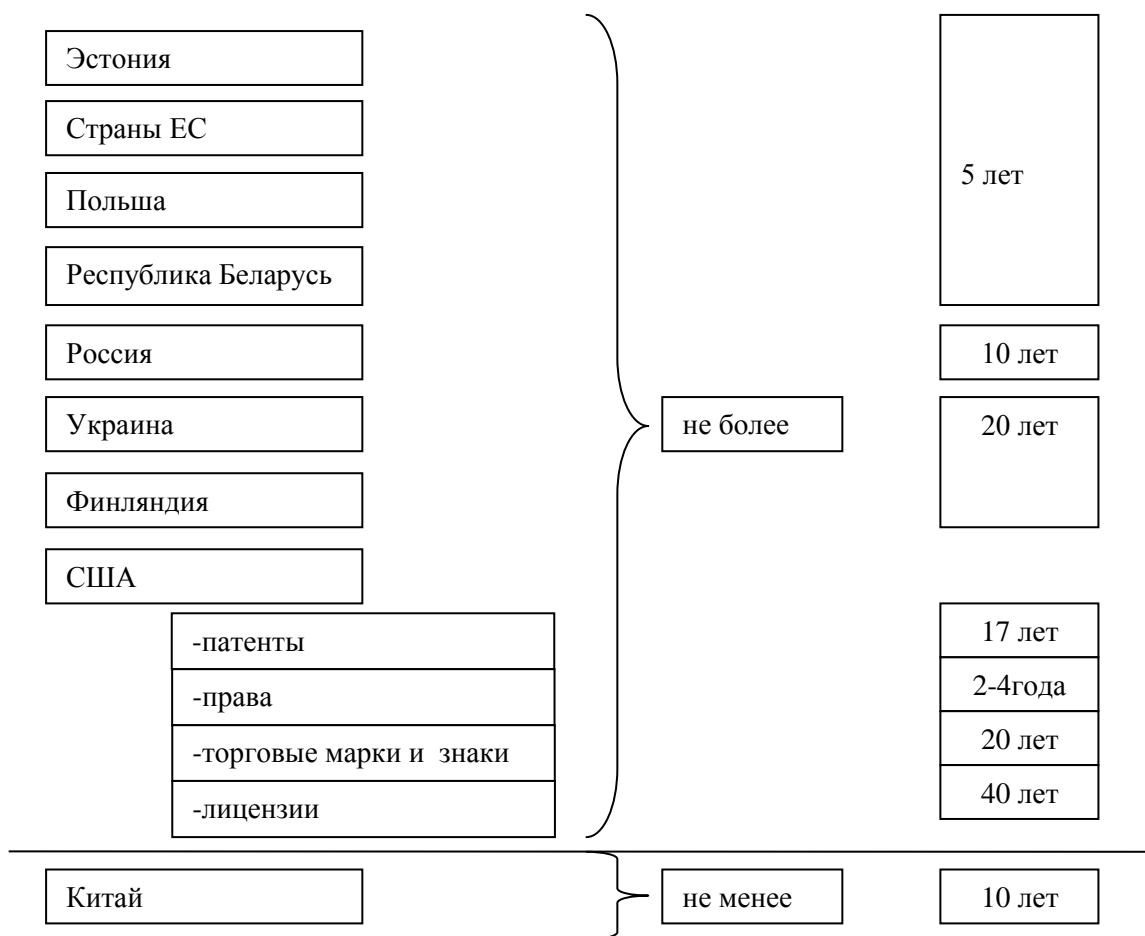


Рис. 3. Срок эксплуатации НМА в разных странах

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».

Менее всего распространен в России из международной практики учета нематериальных активов такой термин, как «гудвилл».

С точки зрения бухгалтерского учета, гудвиллом называют разность рыночной стоимости предприятия как целостного имущественного комплекса и его балансовой стоимости, образованной благодаря возможности получения более высокого уровня прибыли за счет использования более эффективной управленческой системы, использования новых технологий и т.п.

Из вышеизложенного можно прийти к выводу, что между стоимостью организации и суммой ее чистых активов существует разница, которая и является гудвиллом. Гудвилл бывает как положительный, так и отрицательный.

Исходя из международной практики бухгалтерского учета, вопрос отражения гудвилла в учете является сложным.

МСФО 38 говорится, что гудвилл не является активом, который не может быть идентифицируемым и не должен отражаться в бухгалтерском балансе, даже если это гудвилл надежно работающей компании с крепкими партнерскими связями и налаженным сбытом. В то же время стандарт содержит информацию о том, что при объединении компаний гудвилл признается и учитывается.

Согласно п.10 МСФО 38 гудвилл, который возникает при объединении компаний, отражает осуществленный покупателем платеж в ожидании будущих экономических выгод. Такие выгоды могут выступать как результат объединения приобретенных идентифицируемых активов, или как результат объединения активов, которые не соответствуют критериям признания в финансовых отчетах, но которые покупатель готов оплатить при приобретении.

Оценить первоначальную стоимость гудвилла, по которой в дальнейшем этот объект учета будет отражаться в бухгалтерских записях покупателя, проблематично. То, как решается эта проблема в разных странах, можно проследить, используя информационные данные в таблице 11.

Особенности оценки гудвилла в разных странах

Страна	Особенности оценки гудвилла
1	2
Великобритания, Ирландия	Появляется при покупке одной фирмы другой в качестве разности уплаченной цены текущей стоимости активов. Гудвилл рассчитывается постепенным списанием в резервы или использованием амортизации в отчете о финансовых результатах на протяжении срока использования активов, в случае, если этот срок экономически обоснован. Негативный гудвилл должен приниматься на учет непосредственно в резерв. Амортизация гудвилла не облагается налогами
Германия	Гудвилл представляет собой разность рыночной стоимости приобретенных чистых активов и расходов на инвестиции. При приобретении его списывают на резерв и амортизируют (на практике в течение периода 40 лет). Под негативным гудвиллом понимается пассив, избавиться от которого можно лишь при получении прибыли (например, в результате перепродажи приобретенного предприятия, или в том случае, если будущие убытки специфично будут связаны с негативным гудвиллом)
Бельгия	Представляет собой разницу уплаченной цены за дочернее предприятие и балансовой стоимости ее чистых активов на дату приобретения. Позитивный гудвилл должен амортизироваться не более 5-ти лет, негативный, чаще всего, не отображается
Испания	В том случае, если цена приобретения компании больше чистой балансовой стоимости полученных активов, то на такой остаток можно увеличить активы компании-покупателя до величины их рыночной стоимости. Не вошедший в состав рыночной стоимости остаток будет амортизирован на протяжении 10-ти лет. Амортизация гудвилла не облагается налогами
Греция	Рассматривается в качестве нематериального актива и подвергается амортизации в течение максимум 5-ти лет, списание при этом облагается налогами. Негативный гудвилл отражается в резервах при консолидации, но его можно переводить в показатели прибыли и убытков в том случае, если предусмотрен вариант его погашения за счет потенциальных убытков
Дания	Рассматривается в качестве разности неискаженной стоимости приобретения компании и неискаженной стоимости приобретенных чистых активов этой компании. Негативный гудвилл можно: 1) показать как резерв и приравнять его к любым ожидаемым убыткам дочернего предприятия; 2) погасить другим, позитивным; 3) отдельно отобразить как часть капитала в виде нераспределенного резерва. Амортизация гудвилла не облагается налогами
Люксембург	Рассматривается в качестве разницы новой оценки всех активов полученного за оплату предприятия и оплаченной за него стоимости. Гудвилл списывается в течение 5-ти лет. В случае превышения периодом амортизации указанного срока обоснованные пояснения по этому поводу излагаются в комментариях к бухгалтерской отчетности

1	2
Швеция	Рассматривается в качестве основного капитала, как минимум 10% от которого ежегодно должны подвергаться амортизации (на протяжении 10-ти лет). Негативный гудвилл учитывается в зависимости от того, как он появился. Например, он может быть: 1) входить в состав основного капитала поглощаемого предприятия; 2) быть включенным в состав капитала ограниченного пользования, или 3) отображаться в учете в качестве долгосрочного обязательства, которое может быть разблокированным и переведенным в собственный капитал только спустя несколько лет
Нидерланды	Определяется в качестве разницы между групповой долей чистых активов и стоимостью покупки. При отрицательной величине гудвилл кредитруется из фонда переоценки.
Португалия	Гудвилл рассматривается в качестве результата договора о продаже одной компании другой за более высокую цену, чем приобретенные балансовые активы компании. Амортизация не должна начисляться более 5-ти лет, в отдельных случаях можно продлить ее до 20-ти лет. Амортизация гудвилла не облагается налогами
Франция	Гудвилл может появиться в активах, когда компания их приобретает. Ограничений по амортизационным срокам гудвилла не установлено. Большинство предприятий списывают его на протяжении 20-40 лет, 12% - менее 20-ти лет, 7% - вообще не списывают. Амортизация гудвилла не облагается налогами
Швейцария	Существуют два способа учета гудвилла: капитализация или уменьшение одного из резервов. Если гудвилл отображается в составе активов, он амортизируется на протяжении срока полезного использования (от 5-ти до 40 лет)
Эстония	Гудвилл при приобретении хозяйственной единицы отображает в себе разность цены покупки и реальной стоимости нетто-активов. Позитивный гудвилл подлежит амортизации в течение 5-ти лет. Негативный гудвилл не отображается в балансе. Стоимость негативного гудвилла уменьшается на стоимость приобретаемого основного имущества. Если же стоимость имущества не может больше уменьшаться, негативный гудвилл отображается в балансе как отдельные долгосрочные выплаты, которые на протяжении 5-ти лет переводятся в доходы
Италия	Рассматривается в качестве цены, уплаченной за гудвилл при приобретении. Такой гудвилл подлежит амортизации в течение 5-10-ти лет. В консолидированной отчетности рассматривается в качестве разности неискаженной стоимости всего приобретения и неискаженной стоимости его отдельных активов. Срок амортизации не должен превышать 5-ти лет. Негативный гудвилл нужно отображать как резерв или как фонд для покрытия будущих расходов

На международном уровне образовалось три подхода к определению стоимости гудвилла:

- 1) оценка репутации фирмы;
- 2) текущая дисконтированная оценка;

3) остаточная стоимость, то есть превышение стоимости предприятия в целом над совокупностью оценок его чистых активов [76].

В США представлены два подхода к расчету первоначальной стоимости гудвилла: метод общей оценки и метод дополнительной прибыли (рис. 4).

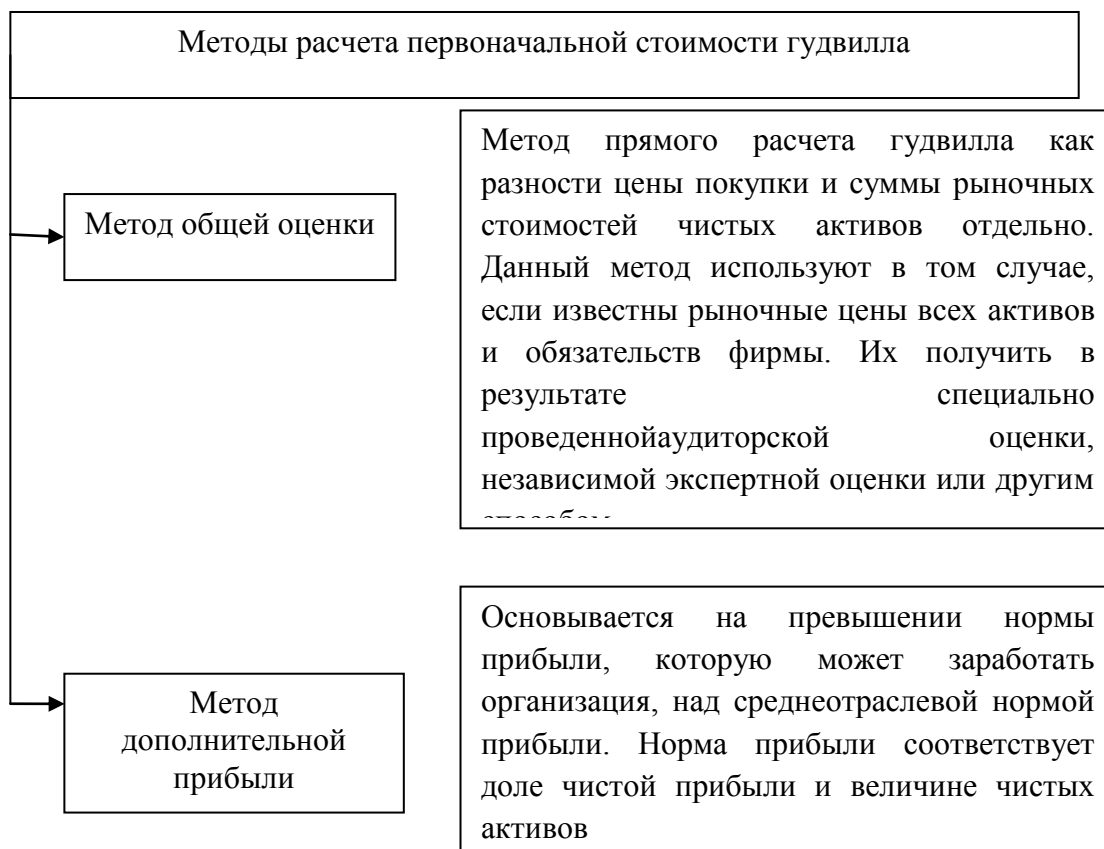


Рис. 4. Методы расчета первоначальной стоимости гудвилла в США

Рекомендованная в МСФО методология расчета положительного гудвилла берет начало из определения разности между покупательной ценой (инвестициями) и оценочной стоимостью приобретенных активов и обязательств на дату осуществления соглашения.

В соответствии с МСФО, выделен еще один вариант определения деловой репутации, которая может появиться при росте величины активов и снижении величины обязательств компании, другими словами, негативный гудвилл может проявиться в качестве следствия превышения реальной стоимости приобретенных идентифицированных активов и обязательств над

расходами при приобретении компании. В таком случае четко прослеживается мысль об уменьшении активов компании под действием негативного гудвилла; указывается, что в отчете о прибыли и убытках негативный гудвилл будет рассматриваться в качестве дохода.

На основании определения деловой репутации, в МСФО рекомендуется рассчитывать этот показатель в представленной последовательности:

1. Фиксация суммы инвестиций на приобретение компании (фирмы), в том числе оплаты услуг консультантов, брокеров и т.п.
2. Определение по балансу величины нетто-активов, которая отображает их реальную оценку.
3. Расчет разницы между инвестированными средствами и балансовой стоимостью нетто-активов.
4. Осуществление переоценки имущества и обязательств компании, приобретенной по рыночной цене (на дату переоценки).
5. Уточнение разницы (п.3) с учетом переоценки активов и обязательств.
6. Определение величины гудвилла при приобретении компании [76].

Комитет по бухгалтерским стандартам Великобритании признает негативный гудвилл зеркальным отображением положительного гудвилла, являющегося нематериальным активом, который назван «неблагоприятным размещением». Но оценка идентифицированных активов организации (для того, чтобы элиминировать негативный гудвилл) производиться не должна, так как в качестве оценки этих активов должна выступать рыночная цена.

В Германии гудвилл, возникший в связи с консолидацией, может быть списан сразу за счет капитальных резервов, или амортизироваться в течение нескольких лет в том случае, если он, как предполагается, будет приносить прибыль (допустимые сроки – до 40 лет). Негативный гудвилл определяется как кредиторская задолженность, списание которой возможно только при

определенных обстоятельствах, к примеру, при получении прибыли от перепродажи предприятия или при наступлении ожидаемого ранее события, с учетом которого была назначена цена покупки.

В Швейцарии допускаются оба варианта учета гудвилла: и капитализация, и уменьшение одного из резервов (этот вариант используется на практике более часто).

В результате анализа отчетности британских компаний было выявлено, что, в бухгалтерской практике немедленное списание гудвилла доминирует над процедурой длительных амортизационных начислений. Это, обычно, может быть объяснено тем фактом, что немедленное списание за счет резервов не влияет на отчет о финансовых результатах согласно британским правилам учета, то есть не влияет на величину налогооблагаемой прибыли. В практике учета американских предприятий чаще всего приобретенный гудвилл капитализируется и далее амортизируется.

В учетной политике организации должны быть отражены принятые ей период и метод начисления амортизации гудвилла. В случае изменений в эти данные нужно вносить корректировки.

На практике в некоторых странах организации используют способ списания гудвилла сразу после приобретения компании. Такой способ освобождает организации от необходимости начисления остаточной стоимости данной статьи баланса и убытков от ее обесценения.

Помимо тех сложностей, возникающих при оценке первоначальной стоимости гудвилла, еще имеют место проблемы учета гудвилла в разрезе списания.

В разных странах можно выделить четыре основных способа списания гудвилла: как дебетовый остаток к собственному капиталу, как актив, как постоянный актив, за счет собственного капитала или прибыли.

Подробную характеристику перечисленных способов списания гудвилла отражает таблица 12.

Способы списания гудвилла в разных странах

№ п/п	Способы списания гудвилла	Характеристика
1	2	3
1	Учитывается как дебетовый остаток (контрсчет) к собственному капиталу	Считается, что гудвилл не актив в обычном понимании, не имеет объективной стоимости, и такой подход разрешает, с одной стороны, отобразить специфику гудвилла, а с другой – дает возможность пользователю самостоятельно трактовать понятие «гудвилл»
2	Учитывается как актив и амортизируется на протяжении срока полезного использования	Подход используется, к примеру, в США. Также он установлен Директивами ЕС. Период списания ограничен сроком 40 лет (США) и 5-ти лет (ЕС). Принято считать, что при таком подходе предприятия придерживаются принципа соответствия доходов и расходов, так как расходы на приобретение гудвилла сопоставляются с доходами, которые он принесет в последующие годы. Более того, в связи с тем, что на него потрачены деньги и он может продаваться, логично трактовать гудвилл в качестве актива
3	Сразу списывается при приобретении за счет собственного капитала или прибыли	Данный подход разрешен в Великобритании (наряду с предыдущим). Принято считать, что в соответствии с принципом предусмотрительности, гудвилл не может считаться активом, так как находится вне контроля менеджера, при ликвидации компании он ничего не стоит, а срок полезного использования определить фактически невозможно
4	Учитывается как постоянный актив, не амортизируется, списывается только при очевидной и существенной потере стоимости	Принято считать, что приобретенный гудвилл не теряет своей стоимости, так как при нормальном управлении деятельностью предприятия должен поддерживаться на соответствующем уровне. Ликвидационная стоимость гудвилла (при последующей продаже) будет равняться его первоначальной стоимости, и, следовательно, база для расчета амортизации отсутствует. Более того, расходы на поддержание бизнеса в хорошем состоянии уже отнесены на расходы, а если гудвилл будет амортизироваться, то это приведет к двойному исчислению

Данные об отображении гудвилла в учете приведена ниже (таблица 13).

Таблица 13

Отличия отображения гудвилла в учете

Страна	Амортизация гудвилла	Налогообложение амортизации гудвилла	Негативный гудвилл
1	2	3	4
Австралия	не более 20-ти лет	-	-

Продолжение таблицы 13

1	2	3	4
Бельгия	не более 5-ти лет (для положительного гудвилла)	-	не отображается
Великобритания, Ирландия	на протяжении экономически обоснованного срока эксплуатации активов	не подлежит	поступает непосредственно в резерв
Италия	5-10 лет	-	отображается как резерв или как фонд для покрытия будущих расходов
Германия	4-15 лет (в налоговом праве установлен срок 15 лет) с возможным продолжением до 40 лет, в т.ч. от консолидации немедленно за счет резерва или амортизации в течение 40 лет	подлежит	тракуется как пассив, списание которого возможно только при получении прибыли
Греция	не более 5-ти лет	подлежит	отображается в консолидированных резервах, но может переводиться к показателям прибыли и убытков, если предусматривается возможность его погашения за счет потенциальных убытков
Дания	5 лет с возможным продлением	не подлежит	отображается в резервах
Эстония	5 лет (для положительного гудвилла)	-	не отображается
Испания	на протяжении 5-ти лет, в отдельных случаях – 10 лет	не подлежит	-
Люксембург	5 лет	-	-
Нидерланды	5 лет (иногда 20 лет)	не подлежит	кредитуется фондом переоценки, при этом средства могут: 1) вычитаться из прибыли; 2) списываться с резервов; 3) амортизироваться
Португалия	не более 5-ти лет, в отдельных случаях – 20 лет	не подлежит	-
Россия	на протяжении 20-ти лет	-	равномерно списывается на финансовый результат как операционный доход

Окончание таблицы 13

1	2	3	4
Франция	не существует ограничений (большинство списывает на протяжении 20-40 лет, 12% - за период менее 20-ти лет, 7% - вообще не списывает)	не подлежит	-
Япония	не более 5 лет	может признаваться при налогообложении	-
Швеция	12 лет	-	Учитывается в зависимости от того, как он появился: 1) учитывается в составе основного поглощаемого капитала; 2) включается в капитал ограниченного пользования, или 3) учитывается как долгосрочное обязательство, которое может быть разблокировано и включено в собственный капитал только спустя несколько лет
Швейцария	от 5 до 10 лет	подлежит	капитализируется (5-40 лет) или списывается за счет резерва

В данном параграфе были изучены относительно разных стран: учет организационных расходов и расходов на исследования и разработки, срок эксплуатации НМА, особенности оценки гудвилла, способы списания гудвилла, отличия отображения гудвилла в учете.

Можно сделать вывод о достаточно ярко выраженных отличиях по указанным выше аспектам, что в очередной раз подтверждает специфичность исследуемых объектом учета, а также спорность ситуаций, связанных с их учетом.

1.4 Особенности анализа и аудита нематериальных активов

Формирование российского рынка поставило субъектов хозяйствования в экономически жесткие условия, которые, без сомнения, вполне объективно обусловили процессы проведения этими субъектами сбалансированной политики по укреплению и поддержанию финансового состояния, его финансовой устойчивости и платежеспособности.

Состояние производственного потенциала – это один из важнейших факторов, обеспечивающих эффективную основную деятельность предприятий, а следовательно, и финансовую устойчивость.

«Формирование рыночных отношений, условия перехода к рынку побуждают трудовые коллективы к постоянному поиску резервов для повышения эффективности использования всех факторов производства. Выявить и практически использовать эти резервы можно только на основе аналитических исследований» [23].

Направляя средства в НМА, субъекты хозяйствования ставят перед собой цель получить дополнительную прибыль от их использования. «Экономическая выгода, которую компания может получить от использования актива по назначению, называется ценностью использования. Темпы роста выручки и прибыли должны превышать темпы роста нематериальных активов»[51].

Инвестиции, направленные в нематериальные активы, окупаются на протяжении определенного периода времени за счет дополнительной (от их использования и за счет отчислений по амортизации) прибыли, которую получает субъект хозяйствования [23].

Л.Н. Чечевицына и И.Н. Чуев обозначают основные задачи анализа использования нематериальных активов. По их мнению, они заключаются в следующих действиях: «проанализировать объем и динамику нематериальных активов; проанализировать структуру и состояние нематериальных активов по видам, срокам полезного использования и

правовой защищенности; проанализировать доходность и фондоотдачу нематериальных активов; проанализировать ликвидность нематериальных активов и степень риска вложения капиталов в нематериальные активы» [23].

Для анализа и оценки эффективности использования нематериальных активов разрабатывается система экономических показателей, характеризующих состояние и движение исследуемого объекта. Важную роль для целей управления играют показатели эффективности использования нематериальных активов, отражающие влияние нематериальных активов на финансовое состояние и финансовые результаты деятельности организации [22].

«Анализ нематериальных активов начинается с оценки их динамики с учетом классификационных групп, так как они не однородны по своему составу, характеру использования в процессе производства и по степени влияния на финансовые результаты» [24].

Анализ и оценка структуры нематериальных активов проводится по таким критериям, как: виды, источники поступления, срок полезного использования, степень престижности, направление выбытия, степень ликвидности, степень использования в производстве и реализации продукции.

Для анализа изменения структуры нематериальных активов по видам формируется таблица. В ней отображаются нематериальные активы по видам за исследуемый период, в абсолютном и относительном выражении отражено абсолютное и относительное отклонение, которое характеризует изменение за период по видам. По итогу проведения расчетов необходимо сделать выводы, определить положительное влияние на финансовое состояние организации.

При осуществлении анализа динамики структуры нематериальных активов по источникам поступления, нужно обратить внимание на изменение доли нематериальных активов, которые были получены организацией разными способами (приобретение за плату или в обмен на иное имущество,

внесение учредителями, безвозмездное получение от юридических и физических лиц и др.).

При проведении оценки динамики структуры по степени правовой защищенности необходимо провести анализ изменения удельного веса нематериальных активов, защищенных патентами, лицензиями и авторскими правами. По итогам произведенных расчетов дается оценка [23].

«Для анализа структуры нематериальных активов по срокам полезного использования составляется таблица, в которой нематериальные активы ранжируются по годам: в течение десяти лет и выше. Чем выше доля нематериальных активов с длительным сроком использования, тем больше экономический эффект, полученный предприятием» [22].

По мнению Савицкой Г.В., «анализ структуры выбытия нематериальных активов осуществляется по таким направлениям (причинам), как:

- продажа (уступка) исключительных прав;
- списание ранее установленного срока службы;
- списание по истечении срока службы;
- безвозмездная передача нематериальных активов» [24].

Л.Н. Чечевицына и И.Н. Чуев определяют, что «анализ в разрезе степени ликвидности и риска инвестиций в нематериальные активы осуществляется следующим образом:

- 1)Разбивка нематериальных активов на три группы: высоколиквидные, среднеликвидные, низколиквидные;
- 2)Определение удельного веса каждой группы в общей величине нематериальных активов;
- 3)Определение оценки нематериальных активов по степени ликвидности и риска» [23].

Необоснованный рост нематериальных активов обуславливает уменьшение собственного оборотного капитала, снижение текущей ликвидности и замедление оборачиваемости совокупного капитала [23].

Субъекты хозяйствования при направлении средств а нематериальные активы преследуют следующую цель: получить дополнительную прибыль от использования объектов нематериальных активов.

Так как НМА приобретаются субъектом хозяйствования с целью получения экономического эффекта от использования их в производственном процессе, выполнения работ и оказания услуг, то эффективность таких вложений нужно рассматривать с стороны повышения доходности производства, а именно – по уровню дополнительного дохода на рубль вложенного в НМА капитала (другими словами, это рентабельность НМА).

Основные показатели, используемые при анализе нематериальных активов, и формулы для их расчета приведены ниже в таблице 14:

Таблица 14

№ п/п	Показатель	Формула для расчета
1	2	3
1	Коэффициент износа НМА	$K_{из} = \text{Амортизация НМА} / \text{Первоначальная стоимость НМА}$
2	Коэффициент поступления НМА	$K_n = \text{Поступило} / \text{Остаток на конец года}$
3	Коэффициент выбытия НМА	$K_b = \text{Выбыло} / \text{Остаток на начало года}$
4	Коэффициент интенсивности использования НМА	$K_{инт} = \text{Стоимость НМА, поступивших за год} / \text{Стоимость НМА, выбывших за год}$
5	Срок обновления НМА (лет)	$T_{обн} = \text{Стоимость НМА на начало периода} / \text{Стоимость поступивших НМА}$

Рассмотрим также еще ряд показателей, используемых при анализе нематериальных активов. Так как НМА приобретаются субъектом хозяйствования с целью получения экономического эффекта от использования их в производственном процессе, выполнения работ и оказания услуг, то эффективность таких вложений нужно рассматривать с стороны повышения доходности производства, а именно – по уровню дополнительного дохода на рубль вложенного в НМА капитала (другими словами, это рентабельность НМА).

Доходность НМА оценивается по общепринятой формуле доходности капитала [22]:

$$R_{\text{НМА}} = \text{Пр} / \text{Ср ст-ть НМА}, \quad (1)$$

где $R_{\text{НМА}}$ – рентабельность НМА;

Пр – прибыль;

Срст-ть НМА - Средняя за период стоимость НМА.

Величина этого показателя зависит от рентабельности продаж и фондоотдачи НМА за период.

Л.Н.Чечевицына предлагает для расчета эффективности использования нематериальных активов подобную формулу, только в процентах, а не в долях [23]:

$$R_{\text{НМА}} = \text{Пр} \times 100\% / \text{НМА}, \quad (2)$$

где $R_{\text{НМА}}$ - доходность (рентабельность) нематериальных активов;

Пр – прибыль от реализации использования нематериальных активов;

НМА – средняя величина (стоимость) нематериальных активов за период.

Г.В.Савицкая предлагает такую формулу для расчета дополнительного дохода на рубль вложенного капитала в нематериальные активы (ДВК) [24]:

$$\text{ДВК} = \text{Пр от НМА} / \text{Ср ст-ть НМА} , \quad (3)$$

где ДВК –дополнительный доход на рубль вложенного капитала в нематериальные активы;

Пр от НМА – прибыль, полученная от использования НМА;

Срст-ть НМА – среднегодовая стоимость НМА.

$$\text{ДВК} = \frac{\text{Пр от НМА}}{\text{Ср ст-ть НМА}} = \frac{\text{Пр от НМА}}{\text{АМ}} \times \frac{\text{АМ}}{\text{Ср ст-ть НМА}} , \quad (4)$$

где ДВК –дополнительный доход на рубль вложенного капитала в нематериальные активы;

Пр от НМА – прибыль, полученная от использования НМА;

Срст-ть НМА – среднегодовая стоимость НМА;

АМ – сумма годовой амортизации по нематериальным активам.

Также Г.В.Савицкая утверждает, что «если для расчета эффективности использования нематериальных активов по предложенной методике отсутствует информация о сумме прибыли, полученной от применения интеллектуального продукта, то доходность нематериальных активов рассчитывается по общепринятой формуле доходности всего капитала» [24]:

$$\text{ДВК} = \frac{\text{Пр от НМА}}{\text{Ср ст-ть НМА}} = \frac{\text{Пр от НМА}}{В} \times \frac{В}{\text{Ср ст-ть НМА}}, \quad (5)$$

где ДВК – доходность НМА;

В– выручка от реализации продукции и услуг;

Пр от НМА/В – рентабельность продаж;

В/Срст-ть НМА – отдача нематериальных активов.

Исходя из представленных выше формул, можно сделать вывод о том, что эффективность использования нематериальных активов возрастает, если темпы роста прибыли и выручки более высокие, чем темпы роста нематериальных активов.

Эффект от приобретения организацией права использования запатентованного опыта и знаний можно определить по результатам реализации продукции, произведенной с использованием данного нематериального актива. Но все же объем продаж зависит от многих других факторов (например, цены, спроса, качества товара и др.).

Расчет экономического эффекта (\mathcal{E}_T) использования лицензий и «ноу-хау» за период «Т» осуществляется по формуле [23]:

$$\mathcal{E}_T = \sum_{t=0}^T \frac{R_t - Z_t}{(1+r)^t}, \quad (6)$$

где Т – период использования лицензии;

R_t – стоимостная оценка результата использования лицензионной технологии в году;

Z_t – затраты, связанные с использованием лицензионной технологии в году;

r – ставка дисконтирования (приведения разновременных затрат к одному моменту времени). Могут быть приняты средняя годовая ставка банковского кредита, средняя годовая норма прибыли, средний норматив эффективности вложений.

Сопоставив стоимость нематериальных активов со средней списочной численностью персонала, получим показатель вооруженности нематериальными активами. Отношение стоимости основных фондов к численности персонала является традиционным показателем фондовооруженности.

Взаимосвязь показателей вооруженности нематериальными активами и основными фондами отражает модель [85]:

$$\frac{\Phi}{N} = \frac{HMA}{N} \times \frac{\Phi}{HMA}, \quad (7)$$

где $\frac{\Phi}{N}$ – фондовооруженность (стоимость основных фондов на одного работника);

HMA – средняя стоимость нематериальных активов;

N – численность работников предприятия;

Φ – стоимость основных фондов.

Также С.Д. Ильенкова предлагает следующую расчетную модель для определения влияния факторов на изменение прибыли [85]:

$$\Pi = \frac{\Pi}{B} \times \frac{B}{\text{ср } HMA} \times \frac{\text{ср } HMA}{\text{ср } \Phi} \times \text{ср } \Phi, \quad (8)$$

где $\frac{\Pi}{B}$ – рентабельность продукции или рентабельность продаж;

$\frac{B}{\text{ср } HMA}$ – коэффициент оборачиваемости нематериальных активов;

$\frac{\text{ср } HMA}{\text{ср } \Phi}$ – коэффициент соотношения нематериальных активов и стоимости основных фондов;

П– прибыль от реализации продукции;
В–выручка от реализации продукции;
Ср Ф – среднегодовая стоимость основных фондов;
Ср НМА – среднегодовая стоимость НМА.

Автор предлагает также отдельную модель для расчета вооруженности работников нематериальными активами [85]:

$$V_{\text{раб НМА}} = \frac{\text{ср НМА}}{N}, \quad (9)$$

где ср НМА – среднегодовая стоимость НМА;
N –средняя списочная численность персонала.

Также С.Д. Ильенкова отмечает, что «коэффициент соотношения основных фондов и нематериальных активов находится как отношение их среднегодовых стоимостей» [85].

Итак, изучив методику анализа использования нематериальных активов, можно отметить, что расчет эффективности их использования предельно важен для предприятия, содержит в себе большие трудности и требует комплексного подхода.

Теперь перейдем к особенностям аудита нематериальных активов.

Цель аудита нематериальных активов заключается в установке соответствия методики бухгалтерского учета, которая применялась в организации и действовала в проверяемом периоде,и нормативных документов.

Итогом проведения аудиторской проверки является составление обоснованного мнения, отражающего достоверность и полноту информации о нематериальных активах, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней.

По мнению Бычковой С.М., «к задачам аудита нематериальных активов относятся:

- изучение состава нематериальных активов по данным первичных документов и учетных регистров, подтверждение права собственности на них;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета нематериальных активов;
- подтверждение первичную оценку системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета нематериальных активов;
- проверка своевременного и полного отражения в бухгалтерском учете операций с нематериальными активами при соблюдении требований законодательства РФ;
- своевременное проведение инвентаризации нематериальных активов, выявление ее результатов и отражение на счетах бухгалтерского учета» [40].

В информационную базу для аудиторской проверки входят бухгалтерская отчетность организации; оборотно-сальдовая ведомость; положение об учетной политике организации; регистры бухгалтерского учета по счетам 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 91 «Прочие доходы и расходы», 90 «Продажи», 98 «Доходы будущих периодов»; основные нормативные документы, которые регулируют вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения нематериальных активов.

Работы при проведении аудиторской проверки нематериальных активов обычно подразделяются на три основных этапа:

- 1) ознакомительный этап;
- 2) основной этап;
- 3) заключительный этап[46].

Рассмотрим примерный план аудита НМА (он состоит из нескольких стадий) и раскрытие каждого из его пунктов:

1. Проверка учета поступления и создания нематериальных активов.

Проводится анализ состава нематериальных активов предприятия. В начале проверки по операциям с нематериальными активами аудитору нужно убедиться в том, что объекты, которые отражены в составе нематериальных активов, действительно являются таковыми. Для этого аудитору необходимо изучить данные первичного учета и бухгалтерские регистры, а также подтвердить обоснованность отнесения актива к нематериальным. Принятые к учету объекты в качестве нематериальных активов должны соответствовать требованиям п. 4 ПБУ 14/2007 [25].

В процессе проверки по операциям с нематериальными активами аудитор должен обратить внимание на правильность идентификации нематериальных активов в соответствии с ПБУ 14/2007.

Аудитор должен выяснить, приняты ли к учету в составе бухгалтерского счета 04 «Нематериальные активы» активы, не относящиеся к нематериальным. Объекты, которые введены до ПБУ 14/2007, необходимо оставить в составе нематериальных активов.

Аудитору следует провести проверку создания комиссии по приемке нематериальных активов (наличие приказов), проверку договоров купли-продажи нематериальных активов, правильности расчета и отражения первоначальной стоимости активов в актах приемки-передачи, проверку достоверности оценки нематериальных активов, которые получены от учредителей, поступили фактически и т.д. [27].

НМА могут поступать в организацию в результате:

- 1) приобретения за плату по договору купли-продажи;
- 2) создания собственными силами или на договорной основе;
- 3) поступления в счет вклада в уставный капитал других организаций;
- 4) приобретение по договорам, которые предусматривают исполнение обязательств неденежной формой;
- 5) безвозмездное получение от третьих лиц (юридических или физических);
- 6) поступления иным образом [47].

Аудитору необходимо убедиться, что относительно принятых к учету нематериальных активов определены сроки полезного использования.

Множество объектов интеллектуальной собственности, а особенно программное обеспечение для электронно-вычислительных машин подвергается по действие такого процесса, как стремительный моральный износ. В связи с этим, срок полезного использования таких объектов нематериальных активов может быть определено в соответствии с количеством продукции или иным натуральным показателем объема работ, ожидаемого в результате использования таких объектов [30].

В процессе проведения аудиторской проверки крайне важно проверить, правильно ли отнесена на себестоимость выпускаемых изделий стоимость отдельных программных продуктов, которые рассчитаны на выпуск определенного количества изделий в течение года. Подобные объекты нельзя учитывать в составе нематериальных активов, потому что они используются в производстве в течение года, но не более [27].

Аудитору следует уделить внимание анализу договоров, патентов, свидетельств о регистрации права собственности и прочих документов, которые подтверждают право собственности организации на нематериальные активы.

Затем аудитор должен убедиться в правильности документального оформления учета нематериальных активов, а именно – в использовании унифицированных форм бухгалтерского учета и правильности оформления первичных документов при принятии к учету объектов нематериальных активов.

На данном этапе проверки должны документально подтвердиться данные относительно наименования нематериального актива, наименования охранного документа, территории действия, совокупного объема установленных прав, наименования сторон по договорам передачи прав на нематериальный актив, календарных дат подписания и регистрации договоров.

Аудитор должен проверить тождественность информационных данных в правоустанавливающей документации на объекты нематериальных активов и в документации, с помощью которой можно установить, действительно ли существует данный нематериальный актив.

2. Проверка учета амортизации нематериальных активов.

Нематериальные активы используются организацией длительное время. На протяжении всего времени использования их стоимость равномерно (ежемесячно) переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги путем начисления по ним амортизации.

Величина амортизационных отчислений рассчитывается ежемесячно по нормам, которые установлены самой организацией, основываясь на первоначальной или остаточной стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования (но не выше срока деятельности организации) [57].

Аудитор проверяет на соответствие порядок начисления амортизации и способы и методы, которые отражены в учетной политике организации.

Особенностью начисления амортизации нематериальных активов является то обстоятельство, в соответствии с которым в течение срока использования объекта начисление амортизации не приостанавливается. Причем начисление амортизации по нематериальным активам может отражаться в бухгалтерском учете одним из двух способов:

1) накоплением соответствующих сумм на отдельном счете (счет 05 «Амортизация нематериальных активов»);

2) уменьшением первоначальной стоимости объекта НМА на счете 04 «Нематериальные активы» [79].

Рассмотрим подробнее расчет ежемесячной суммы начисления амортизационных отчислений в соответствии с различными методами.

Для этого обратимся к таблице 15 на основе таблицы 15 [52]:

Расчет ежемесячной суммы начисления амортизационных отчислений

Метод	Формула
1	2
Линейный	$A = PC/T$, где А - месячная сумма амортизационных отчислений; PC – первоначальная стоимость объекта НМА или текущая рыночная стоимость в случае переоценки; Т – срок полезного использования объекта НМА (в месяцах)
Уменьшаемого остатка	$A = (OC/T) \times K$, где А - месячная сумма амортизационных отчислений; OC – остаточная стоимость объекта НМА на начало текущего года (первоначальная стоимость (или текущая рыночная стоимость в случае переоценки) минус сумма начисленных амортизационных отчислений) на начало месяца; Т – оставшийся срок полезного использования объекта НМА (в месяцах); К – установленный организацией коэффициент (не выше 3)
Пропорционально объему продукции	$A_m = (PC \times Om) / O_{\text{план}}$, где A_m - месячная сумма амортизационных отчислений за месяц m ; PC – первоначальная стоимость объекта НМА; O _{план} – предполагаемый объем выпуска продукции (в натуральном выражении) за весь срок полезного использования НМА; Om - фактический объем выпуска продукции (в натуральном выражении) за месяц m

От правильности начисления амортизации будет зависеть уровень достоверности отражения остаточной стоимости нематериального актива в отчетности организации.

Амортизация НМА должна начинать начисляться с первого числа месяца, следующего после принятия НМА, и завершаться первого числа месяца, следующего после выбытия.

При изменении способа начисления амортизации НМА, бухгалтеру необходимо будет внести соответствующие коррективы во все предыдущие отчетные периоды. Эта процедура достаточно трудоемка, поэтому на практике изменение способа амортизации НМА встречается достаточно редко. Но все же зачастую от незнания законодательной базы такие ошибки имеют место.

Бычкова С.М. отмечает, что «на этапе проверки учета амортизации нематериальных активов аудитор должен обратить свое внимание на соответствие учетной политики предприятия требованиям бухгалтерского законодательства в части начисления амортизации; на соответствие учета амортизации нематериальных активов учетной политике организации; на правильность определения срока полезного использования нематериальных активов; на определение нормы амортизации; на достоверность расчетов по суммам амортизационных отчислений» [40].

При проверке начисления и списания амортизации нематериальных активов, аудитор должен убедиться в том, что износ начислялся и относился на себестоимость ежемесячно, а не в конце отчетного периода.

Проверку использования нематериальных активов нужно увязать с исследованием состояния бухгалтерского учета, при этом заостряя внимание на том, соответствуют ли данные аналитического и синтетического учета нематериальных активов и их износа с записями в бухгалтерских регистрах. При значительном количестве видов и стоимостей нематериальных активов нужно проверить аналитический учет по их видам [25].

3. Проверка учета выбытия нематериальных активов.

В ходе аудита выбытия нематериальных активов в первую очередь необходимо рассмотреть относительно выбытия: способ, документальное оформление, отражение в учете, наличие основания для списания.

Подольский В.И. в своих исследованиях отмечает, что «Обоснованное выбытие нематериального актива обязует аудитора проверить конкретный перечень документации. Более того, необходимо проверить правильность отражения хозяйственных операций по выбытию нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета и подтвердить достоверность определения финансового результата выбытия активов» [27].

4. Проверка правильности налогообложения операций, связанных с нематериальными активами.

При ведении налогового и бухгалтерского учета нематериальных активов могут выявляться некоторые отличия в этих видах учета. Чтобы выявить налоговые риски аудитору необходимо изучить учетную политику организации для целей налогового учета, получить достаточный объем доказательств, подтверждающих ее соответствие требованиям действующего налогового законодательства, предъявляемым к операциям по учету нематериальных активов.

Аудитор должен обратить внимание на начисление следующих налогов:

1) налог на прибыль (согласно гл.25 НК РФ). Отметим, что переоценка НМА не влияет на налог на прибыль организации.

2) налог на добавленную стоимость при поступлении и продаже НМА (согласно 21 гл. НК РФ);

3) налог на доходы физических лиц при приобретении НМА у физических лиц и передаче физическим лицам (согласно гл. 23 НК РФ).

Как дополнительную информационную базу аудитор может использовать налоговые регистры.

Последним этапом аудита нематериальных активов организации являются обобщение результатов аудита и анализ выявленных в ходе аудита ошибок.

Согласно практике аудиторских проверок по операциям с нематериальными активами, было выявлено, что наиболее часто встречающимися ошибками в бухгалтерском учете нематериальных активов являются следующие:

- неверная идентификация объекта в качестве нематериального актива (например, как нематериальные активы учитывались справочные правовые системы, на которые у предприятия не было исключительных прав);

- ошибочное формирование первоначальной стоимости по инвентарному объекту нематериальных активов;

-нарушения в оценке нематериальных активов (в том числе при переоценке);

-необоснованность в определении срока полезного использования нематериального актива;

-неправильное начисление амортизации нематериального актива;

-ошибки в расчетах амортизации по отдельным объектам нематериальных активов;

-отсутствие или неверное оформление первичных документов по нематериальным активам;

-нарушения в налоговом учете нематериальных активов [40].

Обобщение результатов аудиторской проверки производится в виде таких рабочих документов, как, например, «Таблица выявленных нарушений», «Оценка влияния выявленных нарушений на показатели бухгалтерской отчетности».

Анализируя ошибки, выявленные в процессе аудита нематериальных активов, аудитору необходимо определить, в какой степени эти ошибки влияют на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Ошибки, выявленные по результатам аудиторской проверки нематериальных активов, могут повлиять на правильность таких операций, как:

-проведение инвентаризации нематериальных активов;

-начисление амортизации по нематериальным активам;

-определение финансовых результатов и себестоимости продукции;

-определение финансовых результатов;

-исчисление и уплата НДС, НДФЛ и налога на прибыль организации.

Одним из итогов проверки может стать разработка аудитором рекомендаций относительно исправления ошибок в бухгалтерском и налоговом учете и совершенствования системы бухгалтерского и налогового учета нематериальных активов на конкретном предприятии, что поможет организации устранить замечания и не допустить их возникновения в будущем.

Глава 2. Особенности учета и анализ нематериальных активов в

ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

2.1 Анализ основных технико-экономических показателей в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

Основными принципами в деятельности ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» являются:

- ориентация на потребителя;
- обеспечение высокого качества;
- производство конкурентоспособной продукции, в полной мере отвечающей требуемым потребительским свойствам.

Опыт квалифицированных специалистов компании позволяет получать изделия безупречного качества с высокими эксплуатационными характеристиками и по приемлемой цене.

Продукция компании ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» поставляется на крупнейшие металлургические предприятия России, предприятия стекольной, химической, машиностроительной, цементной и других отраслей промышленности.

Дополнительно к номенклатуре поставляемой продукции компания ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» оказывает инжиниринговые услуги по разработке технических решений футеровок печей, включая расчеты термических сопротивлений с оптимизацией выбора материалов.

Перспективными направлениями работ компании ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» являются:

- совершенствование и разработка новых технологий высокотемпературных волокнистых материалов, изделий и конструкций;
- разработка модульных крупногабаритных изделий и конструкций;
- разработка и производство экологически чистых неорганических связующих, крепежных деталей и элементов для футеровок.

ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» является развивающимся и перспективным предприятием.

Организационная структура ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» представлена на рисунке 5.

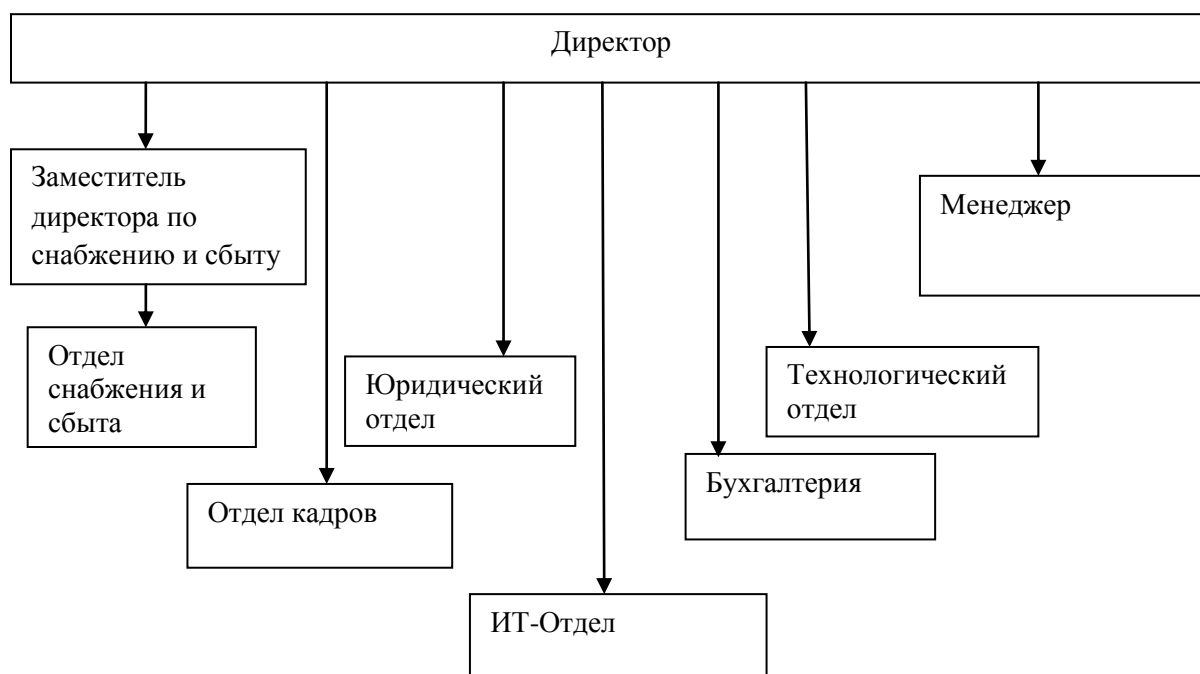


Рис. 5. «Организационная структура ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

Бухгалтерский учет в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» ведет самостоятельная бухгалтерская служба как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером.

Структура аппарата бухгалтерии представлена на рисунке 6.



Рис. 6. Структура аппарата бухгалтерии ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

Проанализируем основные экономические показатели, представленные в таблице 16, составленной по данным бухгалтерского баланса (Приложение 1) и отчетов о финансовых результатах (Приложения 2-4).

Таблица 16

Основные экономические показатели ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Отклонения (+,-)			
				Абсолютное		Относительное	
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Выручка, тыс.руб.	22536,00	24725,00	27753,00	+5217,00	+3028,00	+23,15	+12,25
2. Себестоимость продаж, тыс.руб.	15896,00	18567,00	18058,00	+2162,00	-509,00	+13,60	-2,74
3. Прибыль от продаж, тыс.руб.	3439,00	2408,00	4045,00	+606,00	+1637,00	+17,62	+67,98
4. Прибыль до налогообложения, тыс.руб.	3141,00	2037,00	3087,00	-54,00	+1050,00	-1,72	51,55
5. Чистая прибыль (убыток), тыс.руб.	2573,00	1360,00	2154,00	-419,00	+794,00	-16,28	+58,38
6. Стоимость основных средств, тыс.руб.	1723,00	1927,00	2376,00	+653,00	+449,00	+37,90	+23,30
7. Стоимость активов, тыс.руб.	2174,00	2470,00	3159,00	+985,00	+689,00	+45,31	+27,89
8. Собственный капитал, тыс.руб.	1635,00	1977,00	3680,00	+2045,00	+1703,00	+125,08	+86,14
9. Заемный капитал, тыс.руб.	2730,00	2886,00	2054,00	-676,00	-832,00	-24,76	-28,83
10. Численность ППП, чел.	23,00	21,00	24,00	1,00	+3,00	+4,35	+14,29
11. Производительность труда, тыс.руб. (1/10)	979,83	1177,38	1156,38	+176,55	-21,01	+18,02	-1,78
12. Фондоотдача, руб. (1/6)	13,08	12,83	11,68	-1,40	-1,15	-10,70	-8,96
13. Оборачиваемость активов, раз (1/7)	10,37	10,01	8,79	-1,58	-1,22	-15,25	-12,24
14. Рентабельность собственного капитала по чистой прибыли, % (5/8*100%)	157,37	68,79	58,53	-98,84	-10,26	-62,81	-14,91
15. Рентабельность продаж, % (3/1*100%)	15,26	9,74	14,58	-0,69	+4,84	-4,49	+49,65
16. Рентабельность капитала по прибыли до налогообложения, % (4/(8+9)*100%)	71,96	41,89	53,84	-18,12	+11,95	-25,18	+28,53
17. Затраты на рубль выручки от продажи, (2/1)*100 коп	70,54	84,83	79,64	9,11	-5,19	12,91	-6,12

Более наглядно анализ основных экономических показателей ООО «Волокнистые огнеупоры» представлен в виде диаграммы (рисунок 7).

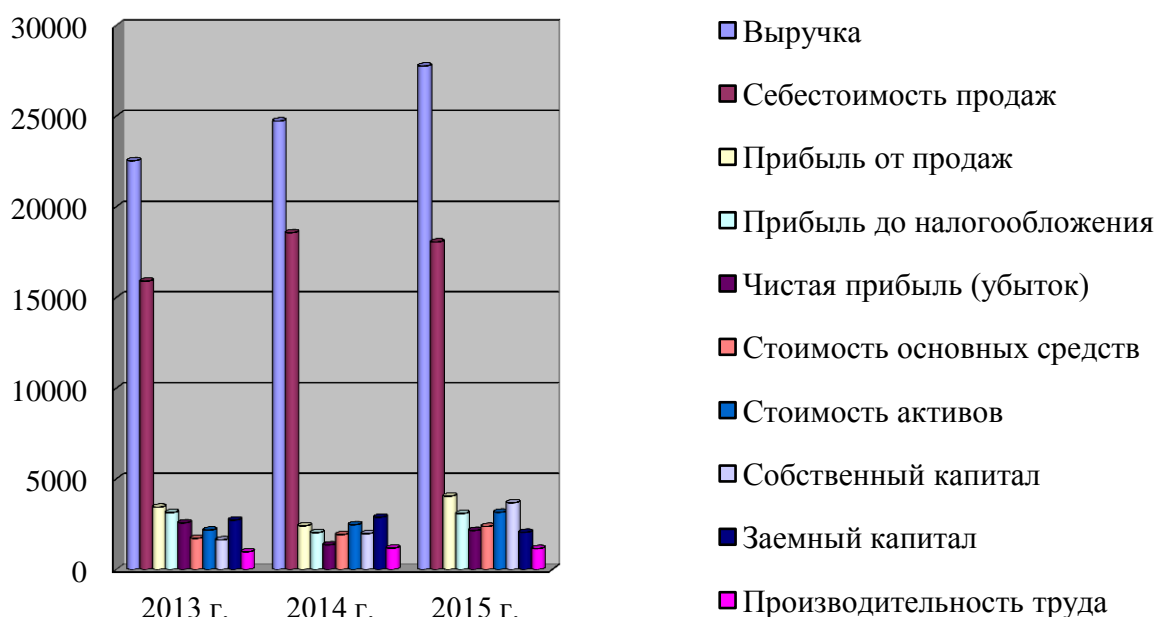


Рис. 7. Динамика основных экономических показателей ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» за 2013 – 2015 гг.

Анализ показывает, что прибыль от продажи увеличилась на 1673,00 тыс. руб. (4045 - 2408), это положительно, так как данный показатель является финансовым результатом от обычного вида деятельности. Соответственно прибыль до налогообложения увеличилась на 1050 тыс. руб., по сравнению с 2014 г., прирост составил 51,55 %.

Изучение изменения величины отдельных промежуточных статей отчета показывает значительное снижение себестоимости проданной продукции на 509 тыс. руб. в 2015 г. по отношению к 2014 г., что положительно повлияло на конечный финансовый результат.

Произошло увеличение основных средств, которые возросли на 449 тыс. руб. в 2015 г. по сравнению с 2014 г., в связи с приобретением машин и оборудования.

Собственные средства организации увеличились на 1703 тыс. руб. и составили 3680 тыс. руб. Отметим, что за 2015 г. в ООО ТД «Волокнистые

огнеупоры» наблюдается увеличение фондоотдачи на 1,15 процентных пункта по отношению к 2014 г.

2.2 Анализ динамики, структуры нематериальных активов и их использования в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

Главной целью анализа нематериальных активов являются:

- характеристика наличия, состава, состояния, движения и эффективности использования этих активов;
- оценка доходности нематериальных ресурсов и факторов, воздействующих на нее.

При проведении анализа нематериальных активов целесообразным будет начать с анализа объема и динамики нематериальных активов.

По данным бухгалтерского баланса (Приложение 1) проведем анализ динамики изменений в объеме нематериальных активов всего и по видам за 2013 – 2015 гг.

Проведем вертикальный анализ первого раздела бухгалтерского баланса для определения доли нематериальных активов во внеоборотных активах ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» (таблица 17).

Таблица 17

Вертикальный анализ внеоборотных активов ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

№ п/п	Показатели	2013 г.		2014 г.		2015 г.		Изменение (+,-)			
		тыс. руб.	уд.вес в %	тыс. руб.	уд.вес в %	тыс. руб.	уд.вес в %	Абсолютное		В удельном весе	
1.	Нематериальные активы	451,0	20,7	543,0	22,0	696,0	22,0	+245,0	+153,0	+1,3	-
2.	Основные средства	1723,0	79,3	1927,0	78,0	2376,0	75,2	+653,0	+449,0	-4,0	-2,8
3.	Финансовые вложения	-	-	-	-	67,0	2,1	+67,0	+67,0	+2,1	+2,1
4.	Отложенные налоговые активы	-	-	-	-	20,0	0,6	+20,0	+20,0	+0,6	+0,6
5.	Итого: Внеоборот. активы	2174,0	100,0	2470,0	100,0	3159,0	100,0	+985,0	+689,0	-	-

По данным таблицы 17 видно, что в 2013 г. удельный вес нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» составлял 20,7 % внеоборотных активов, в 2014 г. он увеличился на 1,31 % и составил 22,0 % внеоборотных активов, в 2015 г. изменений в удельном весе по нематериальным активам не произошло. Увеличением доли нематериальных активов в общей сумме внеоборотных активов вызвано уменьшением доли основных средств на 4,0%.

Что касается абсолютного прироста нематериальных активов, то он в 2015 г. составил 245 тыс. руб. по отношению к 2013 г. и 153 тыс. руб. по отношению в 2014 г., что составило 543 тыс. руб. в 2014 г. и 696 тыс. руб. в 2015 г.

Рост нематериальных активов свидетельствует о повышении деловой активности ООО ТД «Волокнистые огнеупоры», так как в отчетном году были направлены существенные инвестиции в данный вид активов, благодаря которым темп роста нематериальных активов в отчетном году увеличился.

Далее для наглядности на рисунках 8, 9, 10 представлена структура внеоборотных активов ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» в 2013 г., 2014 г. и 2015 г. соответственно.

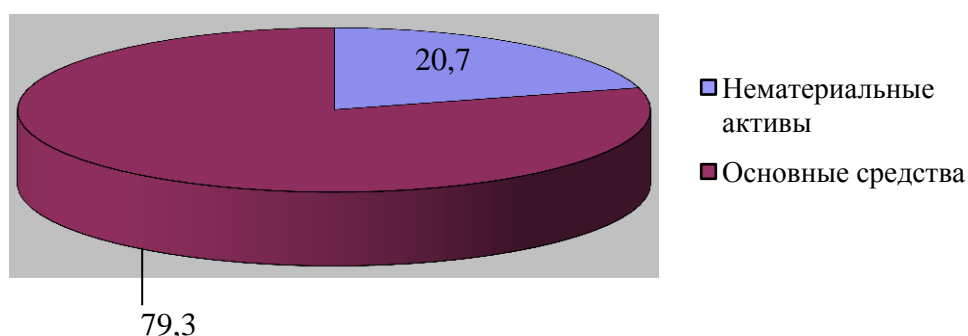


Рис. 8. Структура внеоборотных активов ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» в 2013 г.

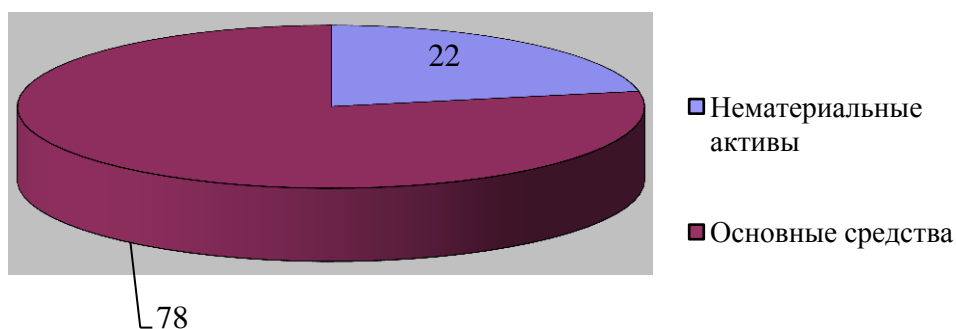


Рис. 9. Структура внеоборотных активов
ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» в 2014 г.

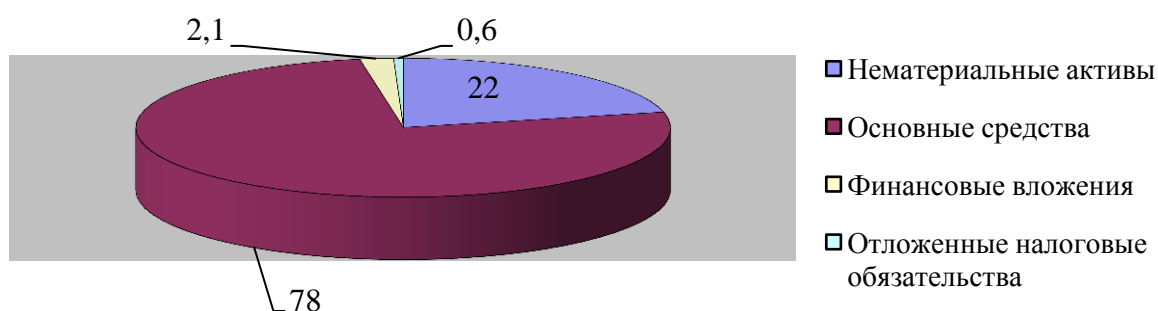


Рис. 10. Структура внеоборотных активов
ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» в 2015 г.

Проведем сравнительный анализ динамики изменений в объеме нематериальных активов по видам за 2013 – 2015 гг. в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» (таблица 18).

Таблица 18

Анализ объема и динамики нематериальных активов в
ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

№ п/п	Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Изменение (+,-)		Темп роста, %	
					6	7	к 2013 г.	к 2014г.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Нематериальные активы – всего, в том числе:	451,0	543,0	696,0	+245,0	+153,0	154,3	128,2
2.	Права владельца на изобретение, промышленный образец, модель	196,0	236,0	302,0	+106,0	+66,0	154,1	128,0

1	2	3	4	5	6	7	8	9
3.	Права на программы для ЭВМ, базы данных	125,0	151,0	194,0	+69,0	+43,0	155,2	128,5
4.	Права на топологии интегральных микросхем	71,0	86,0	110,0	+39,0	+24,0	154,9	127,9
5.	Права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	59,0	70,0	90,0	+31,0	+20,0	152,5	128,6

Как видно из данных таблицы 18, ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» активно использует в своей работе объекты интеллектуальной собственности.

Увеличение произошло по всем показателям, без исключения. Наибольший прирост в сумме нематериальных активов произошел по статье права на изобретение, промышленный образец, полезную модель на 106 тыс. руб. по отношению к 2013 г. и на 66 тыс. руб. по отношению к 2014 г.

Темп прироста прав на изобретение, промышленный образец, полезную модель составил 28,0 % (128,0 – 100); прав на программы для ЭВМ, базы данных 28,5 % (128,5 – 100); прав на топологии интегральных микросхем 27,9 % (127,9 – 100); прав владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров 28,6 % (128,6 – 100) соответственно.

Нематериальные активы по статьям права на изобретение, промышленный образец, полезную модель; права на программы для ЭВМ, базы данных; права на топологии интегральных микросхем; права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров увеличились 66 тыс. руб., 43 тыс. руб., 24 тыс. руб., 20 тыс. руб. соответственно.

Представим динамику нематериальных активов ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» за 2013 – 2015 гг. на рисунке 11.



Рис. 11. Динамика нематериальных активов ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» за 2013 -2015 гг.

Для анализа изменений структуры нематериальных активов по видам составляется таблица (таблица 19) на основании данных бухгалтерского баланса (Приложения 1).

Для более наглядного представления изменения структуры нематериальных активов в отчетном году по сравнению с предыдущим на рисунках 12, 13 и 14 представлены диаграммы.

Анализ изменений структуры нематериальных активов
в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

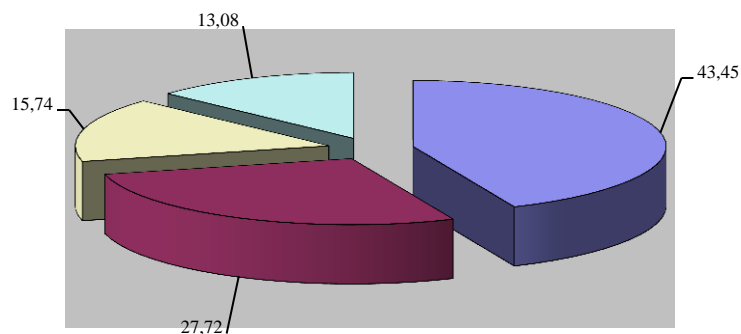
№ п/п	Показатели	2013 г.		2014 г.		2015 г.		Изменение (+,-)			
		тыс. руб.	уд.вес в %	тыс. руб.	уд.вес в %	тыс. руб.	уд.вес в %	Абсолютное		В удельном весе	
1.	Нематериальные активы – всего, в том числе:	451	100,00	543	100,00	696	100,00	+245	+153	-	-
2.	Права владельца на изобретение, промышленный образец, полезную модель	196	43,45	236	43,46	302	43,39	+106	+66	-0,06	-0,07
3.	Права на программы для ЭВМ, базы данных	125	27,72	151	27,81	194	27,87	+69	+43	+0,15	+0,07
4.	Права на топологии интегральных микросхем	71	15,74	86	15,84	110	15,80	+39	+24	+0,06	-0,06
5.	Права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	59	13,08	70	12,88	90	12,94	+31	+20	-0,15	+0,06

Увеличение в структуре нематериальных активов произошло по следующим показателям:

- права на программы для ЭВМ, базы данных – 0,07 %;
- права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров – 0,06 %.

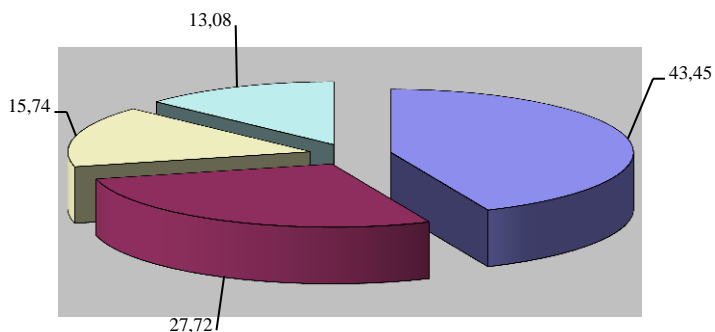
Соответственно уменьшение по следующим показателям:

- права на изобретение, промышленный образец, полезную модель – 0,07 %;
- права на топологии интегральных микросхем – 0,06 %.



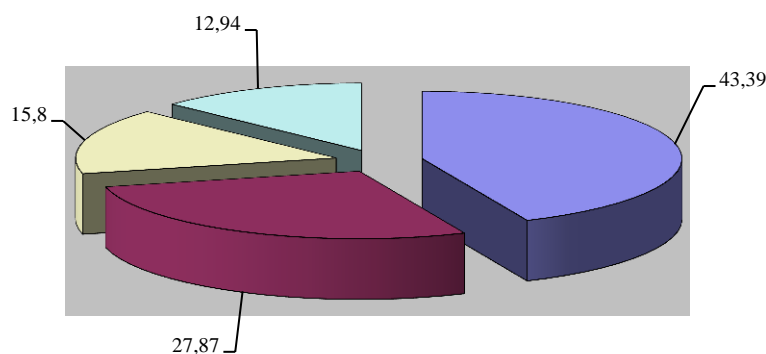
- Права владельца на изобретение, промышленный образец, полезную модель
- Права на программы ЭВМ, базы данных
- Права на топологии интегральных микросхем
- Права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров

Рис. 12. Структура нематериальных активов
ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» за 2013 г.



- Права владельца на изобретение, промышленный образец, полезную модель
- Права на программы ЭВМ, базы данных
- Права на топологии интегральных микросхем
- Права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров

Рис. 13. Структура нематериальных активов
ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» за 2014 г.



- Права владельца на изобретение, промышленный образец, полезную модель
- Права на программы ЭВМ, базы данных
- Права на топологии интегральных микросхем
- Права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров

Рис. 14. Структура нематериальных активов
ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» за 2015 г.

Из данных расчетов видно, что в структуре нематериальных активов наибольший удельный вес в 2013 г. составляют права на изобретение, промышленный образец, полезную модель (43,45 %), в 2015 г. они снизились на 0,06 % и составили 43,39 %.

Анализ структуры нематериальных активов по степени правовой защищенности в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» представлен в табл. 20.

Таблица 20

Анализ структуры нематериальных активов
в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» по степени правовой защищенности

№ п/п	Группа нематериальных активов	2013 г.		2014 г.		2015 г.		Изменение (+,-)			
		тыс. руб.	в % к итогу	тыс. руб.	в % к итогу	тыс. руб.	уд.вес в %	Абсолютное		В удельном весе	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	Нематериальные активы, защищенные: Патентами на изобретение	204	45,23	215	39,59	235	33,76	+31	+20	-11,47	-5,83

Окончание таблицы 21

№ п/п	Группа нематериальных активов	2013 г.		2014 г.		2015 г.		Изменение (+,-)			
		тыс. руб.	в % к итогу	тыс. руб.	в % к итогу	тыс. руб.	уд.вес в %	Абсолютное		В удельном весе	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2.	Зарегистрированными лицензиями	125	27,72	166	30,57	180	25,86	+55	+14	-1,85	-4,71
3.	Патентами на промышленные образцы	75	16,63	82	15,10	119	17,10	+44	+37	+0,47	+2,00
4.	Свидетельствами об официальной регистрации программ ЭВМ	30	6,65	54	9,94	154	22,13	+124	+100	+15,47	+12,18
5.	Незапатентованные активы	17	3,77	26	4,79	8	1,15	-9	-18	-2,62	-3,64
6.	Итого	451	100	543	100,00	696	100,00	+245	+153	-	-

По данным таблицы 21 можно сделать вывод, что за 2013 г. несколько изменилась структура нематериальных активов по степени правовой защищенности:

- увеличилась доля активов, защищенная свидетельствами об официальной регистрации программ ЭВМ (на 12,18%), доля нематериальных активов защищенных патентами на промышленные образцы (2%);

- уменьшилась доля нематериальных активов, защищенных патентами на изобретение на (5,83%), доля нематериальных активов зарегистрированными лицензиями на (4,71%), незащищенных нематериальных активов (на 3,64%).

Перечисленные изменения в структуре нематериальных активов ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» по степени правовой защищенности следует оценить как положительные.

Далее в виде диаграммы представим динамику структуры нематериальных активов ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» по степени правовой защищенности (рисунок 15).

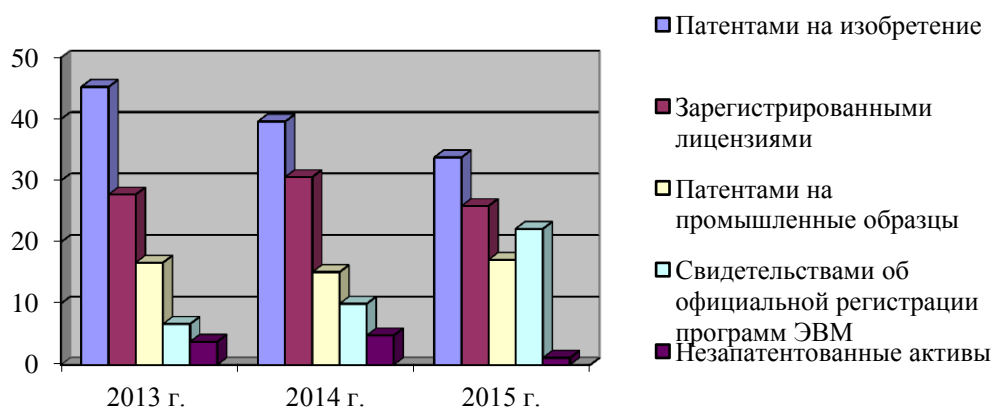


Рис. 15. Динамика структуры нематериальных активов

ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» по степени правовой защищенности

Далее рассчитаем коэффициент состояния, движения и интенсивности использования нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» (таблица 21).

Таблица 21

Анализ коэффициентов нематериальных активов
в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

№ п/п	Показатель	Формула расчета	2013г.	2014г.	2015г.	Изменение (+,-)	
						гр.6-гр.4	гр.6-гр.5
1.	Коэффициент износа НМА	$K_{из} = \text{Амортизация НМА} / \text{Первоначальная стоимость НМА}$	1,05	1,94	3,01	+1,96	+1,07
2.	Коэффициент поступления НМА	$K_n = \text{Поступило} / \text{Остаток на конец года}$	0,71	0,82	0,61	-0,10	-0,21
3.	Коэффициент выбытия НМА	$K_v = \text{Выбыло} / \text{Остаток на начало года}$	0,59	0,55	0,42	-0,17	-0,13
4.	Коэффициент интенсивности использования НМА	$K_{инт} = \text{Стоимость НМА, поступивших за год} / \text{Стоимость НМА, выбывших за год}$	1,16	1,62	2,13	+0,97	+0,51
5.	Срок обновления НМА (лет)	$T_{обн} = \text{Стоимость НМА на начало периода} / \text{Стоимость поступивших НМА}$	0,80	1,13	1,11	+0,31	-0,02

Более наглядно динамика коэффициентов нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» представлен на рисунке 16.

Таким образом, в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» коэффициент износа нематериальных активов в 2015 г. составил 3,01 %. Положительным

является то обстоятельство, что коэффициент поступления больше коэффициента выбытия нематериальных активов 0,19 % (0,61 – 0,42), а коэффициент интенсивности использования – больше 1. В целом динамика нематериальных активов ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» неплохая.

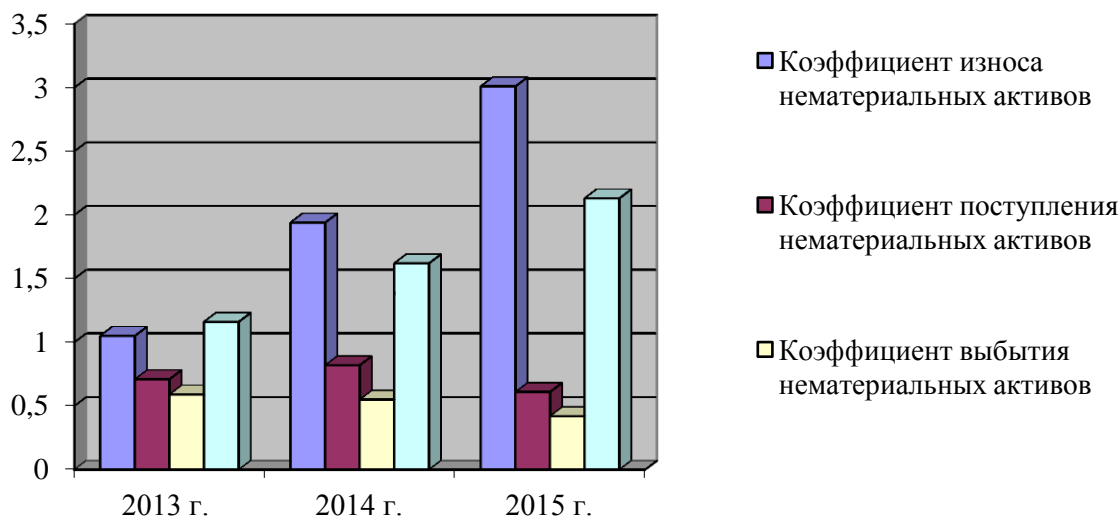


Рис. 16. Динамика коэффициентов нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

В таблице 22 проведен анализ эффективности использования нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».

Таблица 22

Анализ эффективности использования нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

№ п/п	Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Темп роста, %	
					к 2013 г.	к 2014 г.
1.	Нематериальные активы, тыс. руб.	451,00	543,00	696,00	154,32	128,18
2.	Выручка, тыс. руб.	22536,00	24725,00	27753,00	123,15	112,25
3.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	3439,00	2408,00	4045,00	117,62	167,98
4.	Доходность нематериальных активов, руб.	7,63	4,43	5,81	76,19	131,01
5.	Фондоотдача нематериальных активов, руб.	49,97	45,53	39,88	79,81	87,59
6.	Рентабельность продаж, %	15,26	9,74	14,58	95,51	149,65

Как видно из таблицы 23, темпы роста нематериальных активов опережают темпы роста выручки (128,18 > 112,25). Доходность нематериальных активов увеличилась на 31,01 % по отношению к 2014 г. Основными факторами увеличения доходности являются снижение фондоотдачи нематериальных активов на 12,41 % (100 – 87,59) и увеличение рентабельности продаж на 49,65 % в 2015 г.

Эффект от использования нематериальных активов выражается в таких общих результатах хозяйственной деятельности, как:

- снижение затрат на производство;
- увеличение объемов сбыта продукции;
- увеличение прибыли;
- повышение платежеспособности;
- устойчивости финансового состояния.

Поэтому необходимо наращивание темпов роста отдачи капитала, а такое возможно в том случае, если динамика темпов роста выручки от продажи продукции будет опережать темпы роста нематериальных активов.

2.3 Бухгалтерский учет нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

Порядок принятия к учету нематериальных активов регламентирован ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» в соответствии с 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.

Порядок определения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива зависит от способа его поступления в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»:

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 08.5 «Приобретение нематериальных активов».

ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» заключило договор на создание сайта, предусматривающий переход заказчику исключительных прав на html-код (написан вручную разработчиком), дизайн и контент сайта. Стоимость работ по созданию сайта, размещению его в сети - 8260 руб. (в том числе НДС - 1260 руб.), вознаграждение за передачу исключительных прав на дизайн и контент сайта - 14160 руб. (в том числе НДС - 2160 руб.), передачу исключительного права на html-код - 15000 руб. (НДС не облагается). В договоре назван срок полезного использования сайта - 2 года. Согласно договору с провайдером стоимость перерегистрации доменного имени сайта - 944 руб. (в том числе НДС - 144 руб.).

Бухгалтерские записи, отражающие эти операции, представлены в таблице 23.

Таблица 23

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

Окончание таблицы 23

1	2	3	4	5	6
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 нематериального актива
Ежемесячно					
7.	Начислена амортизация по сайту (34000 руб. / 24 мес.)	44	05	1448	Аналитические данные по начислению амортизации нематериальных активов в разрезе структурных подразделений организации, Бухгалтерская справка-расчет.
8.	Перерегистрация домена (1 раз в год)	97	60	800	Бухгалтерская справка
9.	Учен 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

2) 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.

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

Таблица 24

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 счета 98 «Доходы будущих периодов»	08.5	91.1	84000	Бухгалтерская справка-расчет
2.	С использованием счета 98 «Доходы будущих периодов»	08.5	98.2	84000	Бухгалтерская справка-расчет
3.	Признание прочих доходов	98.2	91.1	1400	Бухгалтерская справка-расчет

3) Поступление нематериальных активов в счет вклада инвесторов в уставный капитал.

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

Таблица 25

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

Окончание таблицы 25

1	2	3	4	5	6
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

4) Приобретение нематериальных активов по договору мены

Для формирования стоимости нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» используется счет 08.5 «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.

ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» 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 26.

Таблица 26

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

1	2	3	4	5
	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

Характеристика и определение первоначальной стоимости нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры», в зависимости от способа их приобретения рассмотрены в таблице 27.

Таблица 27

Определение первоначальной стоимости нематериального актива
в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

№ п/п	Способ поступления нематериальных активов	Оценка (определение первоначальной стоимости)
1	2	3
1.	Приобретение за плату у третьих лиц	Исходя из фактически произведенных затрат по приобретению и доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (за минусом НДС и иных возмещаемых налогов)
2.	Создание самой организацией	Сумма фактических расходов на создание, изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов
3.	Безвозмездное поступление от третьих лиц	Исходя из рыночной стоимости на дату оприходования с учетом затрат по доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию
4.	Внесение учредителями в счет их вкладов в уставный капитал организации	Исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ
5.	Получение по бартеру	Исходя из стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией

ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» может не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов. При принятии решения о переоценке нематериальных активов, учитывается то, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно (не чаще одного раза в год).

Отражение в учете результатов переоценки:

Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 04 «Нематериальные активы»— отражена сумма уценки объекта;

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

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» .

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;

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

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».

Выбытие объектов нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» происходит в следующих случаях:

– 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.

Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» как прочие доходы и расходы, если иное не установлено нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

В зависимости от причин выбытия объектов нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» могут быть использованы следующие схемы бухгалтерских проводок.

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

В ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» срок действия исключительного права на патент равен трем годам, первоначальная стоимость объекта при приобретении составила 100000 руб. По истечении 36 месяцев сумма начисленной амортизации составила 100000 руб. В бухгалтерском учете ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» сформирована 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 28.

Таблица 28

Корреспонденция счетов по учету продажи нематериальных активов
в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

№ 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

ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» продало исключительное право на программу для ЭВМ, первоначальная стоимость которого составляла 150000 руб., на момент продажи сумма начисленной амортизации составила 50000 руб. Договорная (продажная) стоимость – 120000 руб. (без учета НДС).

В бухгалтерском учете ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» 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 ТД «Волокнистые огнеупоры» 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».

В ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» прекращено использование программы для ЭВМ по причине ее полного морального износа и выходом нового программного обеспечения с аналогичными функциями. Исключительное право на использование программы было приобретено сроком на три года за 108000 руб. Фактически программа использовалась в течение 25 месяцев.

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.

Списание нематериальных активов в связи с непригодностью к дальнейшему использованию в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» произведено на основании акта, который составлен специально созданной комиссией и утвержден руководителем организации. В акте указаны первоначальная стоимость списываемого нематериального актива, сумма начисленной амортизации, остаточная стоимость объекта, причины списания нематериального актива и другие необходимые данные.

Далее акт был подписан руководителем ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» и передан в бухгалтерию организации, где работники бухгалтерии создают необходимые записи на счетах бухгалтерского учета.

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.

В ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» числится на балансе объект нематериальных активов, первоначальная стоимость которого – 59000 руб. (в том числе НДС – 9000 руб.) Организация передает данный объект нематериальных активов 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 ТД «Волокнистые огнеупоры» 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).

5) Непригодность к дальнейшему использованию нематериальных активов.

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

В бухгалтерском учете ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» 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.

Амортизация в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» исчисляется по нормам, установленным самой организацией исходя из стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования.

В ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» используется линейный способ начисления амортизации.

Способ определения амортизации нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» ежегодно проверяется на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериальных активов существенно изменился, способ определения его амортизации должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

Так как ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» применяет линейный способ начисления амортизации, то ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется исходя из фактической первоначальной стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериальных активов равномерно в течение срока полезного использования этого нематериального актива.

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

В таблице 29 представлены бухгалтерские проводки, используемые в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» по учету амортизации нематериальных активов.

Корреспонденция счетов по учету амортизации нематериальных активов
ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

№ 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.

На балансе ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» числится объект нематериального актива с первоначальной стоимостью 79200 руб. В соответствии с правоустанавливающими документами организация будет иметь контроль над нематериальным активом в течение 3 лет, то есть в течение 36 месяцев. Следовательно, ежемесячная сумма амортизационных отчислений по данному объекту нематериального актива, приобретенному организацией, составит 2200 руб. (79200 руб. / 36 месяцев).

Итак, нами был рассмотрен учет поступления, амортизации и выбытия нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».

Глава 3. Аудит нематериальных активов и совершенствование их учета в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

3.1 Организация аудита нематериальных активов на примере ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

Цель аудита нематериальных активов заключается в составлении обоснованного мнения относительно достоверности и полноты информации о нематериальных активах, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации.

Для проведения аудиторской проверки учета нематериальных активов для начала следует провести оценку системы внутреннего контроля в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры». Для проведения оценки был составлен перечень вопросов (Приложение 6).

После проведенного опроса было выявлено, что уровень системы внутреннего контроля – высокий.

Поэтому было принято решение, что проверка будет проводиться сплошным путем по определенному виду нематериальных активов.

Для этого мы составили план (Приложение 7) и программу (Приложение 8) аудиторской проверки.

Синтетический учет нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» ведется в журналах-ордерах 10, 13 по кредитам счетов 05 «Амортизация нематериальных активов» и 04 «Нематериальные активы» соответственно и в ведомости учета нематериальных активов по дебету и кредиту счета 04 «Нематериальные активы».

Нематериальные активы в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» отражаются в бухгалтерском балансе и Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Проверяя правильность отнесения объектов учета к нематериальным активам, учитывалось, что права и иные нематериальные активы могли быть приобретены организацией только при заключении гражданско-правовых

договоров и регулировались патентным законом, законом о товарных знаках, знаках обслуживания, законом об авторском праве и др.

При поступлении нематериальных активов со стороны используются следующие виды гражданско-правовых договоров: лицензионный договор о передаче или уступке прав на использование объекта интеллектуальной собственности, учредительный договор и лицензионный договор, лицензионный договор и акт приема-передачи в случаях безвозмездной передачи, авторский договор об использовании произведения.

Договоры в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» полностью соответствуют требованиям ГК РФ, так как в них отображены следующие пункты: предмет договора, права и обязанности сторон, стоимость работ, ответственность сторон и реквизиты сторон[1].

Кроме того, аудитор проверил документальное оформление принятия объектов нематериальных активов к учету: составление актов приемки-передачи и карточек учета нематериальных активов (указание срока полезного использования, даты приема к учету, описание объекта), а также верное отражение этих документов в программном обеспечении.

Нематериальные активы в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» принимаются к бухгалтерскому учету в оценке в денежном выражении в соответствии с требованиями ст. 11 Закона «О бухгалтерском учете» и п. 23 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.

Оценка нематериальных активов определяется исходя из стоимости по соответствующему договору и порядка включения затрат по доведению их до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях (таблица 30).

При решении вопроса о включении затрат в первоначальную стоимость нематериальных активов аудитор руководствовался ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» [24].

Применяя процедуру прослеживания, аудитор проверил тождественность показателей отчетных форм по нематериальным активам, данных отчетности и Главной книги, показателей Главной книги и регистров синтетического и аналитического учета.

Таблица 30

Оценка нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

№ п/п	Порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов	Приобретены за плату	Получены по договору дарения	Получены в качестве вклада в уставный капитал
1	2	3	4	5
1.	По фактическим затратам по приобретению и доведению до состояния в котором нематериальные активы пригодны к использованию	*		
2.	По рыночной стоимости и затратам по доведению их до состояния, в котором нематериальные активы пригодны к использованию		*	
3.	По договоренности учредителей в соответствии с учредительным договором			*

Результаты проверки были включены в соответствующий отдел отчета по результатам аудиторской проверки.

В ходе проверки синтетического учета поступления нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» установлено, что операции приобретения нематериальных активов отражены в учете в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету.

Таким образом, нами был проверен процесс поступления объекта нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».

В ходе проверки начисления амортизации и отнесения амортизационных отчислений на себестоимость продукции, аудитор получил

доказательства, что нематериальные активы действительно используются в производственной деятельности, приносят доход и не принадлежат к той категории нематериальных активов, по которым согласно действующему законодательству не производится погашение стоимости.

Были проверены карточки формы НМА-1 и первичные документы, послужившие основанием для принятия к учету объекта нематериальных активов.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» начисляются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их принятия к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо выбытия нематериальных активов, то есть списания в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

В ходе аудита выяснилось, что начисление амортизации производилось ежемесячно; начислялась амортизация в тех периодах, когда организацией был получен убыток.

В процессе аудиторской проверки операций по учету выбытия нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» аудитор изучал документацию, подтверждающую их выбытие.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» формируется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» и затем списывается со счета 91 «Прочие доходы и расходы» на счет 99 «Прибыли и убытки».

В ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» на каждый выбывший объект нематериальных активов составлен акт на списание.

Проверка методики отражения операций по выбытию нематериальных активов проводилась сплошным способом.

При выбытии объекта нематериальных активов также проверялся порядок исчисления налога на добавленную стоимость (таблица 31).

При проверке правильности исчисления налога на прибыль при выбытии нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» аудитор исходил из того, что финансовый результат от этих операций учитывается в составе прибыли (убытка) от прочей продажи и подлежит налогообложению. Полученный отрицательный результат не уменьшит налогооблагаемую прибыль. Аудитор проверил, была ли произведена корректировка прибыли.

Проводя проверку указанных операций, мы убедились, что:

- независимо от характера выбытия нематериальных активов все они отражены на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;
- выявлен финансовый результат от выбытия нематериальных активов предприятия;
- полностью соблюдены требования действующего законодательства по налогообложению в части налога на добавленную стоимость, налога на прибыль.

Таблица 31

Порядок исчисления налога на добавленную стоимость при выбытии нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

№ п/п	Причина выбытия	Порядок исчисления налога
1	2	3
1.	Продажа и безвозмездная передача нематериальных активов (кроме необлагаемых НДС согласно законодательству)	Сумма НДС, подлежащая взносу в бюджет, определяется в виде разницы между суммой налога, учтенной в продажной цене, и суммой налога не отнесенной на расчеты с бюджетом до момента продажи нематериальных активов
2.	Передача нематериальных активов по договору дарения	Плательщиком является передающая сторона
3.	Экспорт услуг по передаче в собственность или патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав	НДС не взимается

По результатам проведенной аудиторской проверки можно подвести итоги.

Проверкой правильности оформления бухгалтерских документов нарушений не установлено.

Учет нематериальных активов ведется на соответствующих балансовых счетах, а именно поступление нематериальных активов отражается на счете 08 «Внеоборотные активы», ввод в эксплуатацию на счете 04 «Нематериальные активы», для начисления амортизации нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» применяется методика отражения переноса стоимости без применения счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Амортизация по нематериальным активам начисляется ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» своевременно и в соответствии с действующим законодательством и принятой учетной политикой – линейным способом.

Таким образом, по итогам проверки нарушений в бухгалтерском учете не выявлено. Ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности осуществлялось в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет и налогообложение в Российской Федерации, а также учетной политикой, принятой ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».

3.2 Проблемы и пути совершенствования учета и аудита в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

Для совершенствования учета нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» можно предложить автоматизировать учет нематериальных активов в системе NavisionAxapta, внедрение которого было завершено компанией ColumbusITPartner.

Практика работы российских предприятий показывает, что если предприятие работает в России, то автоматизированная система управления предприятием должна решать следующие функциональные задачи, касающиеся учета нематериальных активов:

- ведение учета в соответствии с требованиями российского бухгалтерского учета;
- хранение всей необходимой информации по нематериальным активам в единой карточке;
- автоматическое отражение операций с нематериальными активами проводками по счетам Главной книги;
- отражение операций ввода в эксплуатацию нематериальных активов;
- автоматическое начисление амортизации по нематериальным активам;
- отражение выбытия нематериальных активов в интегрированных модулях системы;
- получение требуемой российским бухгалтерским учетом типовой отчетности по нематериальным активам и полной информации о них.

Для реализации этих учетных задач в ERP-системе NavisionАхарта, локализованной для России, был разработан специальный модуль «Нематериальные активы», который тесно интегрирован со всей системой.

Современная ERP-система, учитывающая требования Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов, должна предоставлять возможность параллельного учета нематериальных активов, как для нужд бухгалтера, так и для нужд финансиста. В связи с этим необходимо отражать операции жизненного цикла нематериальных активов как в рублевом выражении по российским стандартам, так и в иностранной валюте по международным стандартам. Рассмотрим, как это реализуется в системе.

Все операции с нематериальными активами в системе могут выполняться в двух схемах учета. Первая схема – «Базовая» и используется для учета в соответствии с требованиями российского бухгалтерского и налогового учета. Дополнительно к стандартным возможностям учета в этой схеме можно настроить начисление амортизации в соответствии со

«Справочником единых норм амортизационных отчислений». Вторая схема – «Корпоративная» обычно используется для учета нематериальных активов по международным корпоративным стандартам. При настройке модуля для каждой из двух схем указывается валюта, в которой будет производиться учет нематериального актива в рамках этого учета. Операции по нематериальным активам в разных схемах учета могут производиться независимо друг от друга и за разные даты. При учете в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» можно использовать столько схем учета, сколько требуется. В каждой схеме учета все нематериальные активы организации делятся на группы. Группировку нематериальных активов имеет смысл организовать на основе классификатора имущества, методов начисления амортизации и сроков службы нематериальных активов. Наличие двух схем учета в системе позволяет разрешить противоречие между российской и западной практикой учета нематериальных активов, сэкономить время и силы сотрудников предприятия по проведению операций.

В соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» при учете данного вида активов используется пообъектный принцип учета. В системе для каждого объекта учета создается запись в картотеке нематериальных активов – карточка данного нематериального актива, которая будет содержать всю информацию по нематериальному активу.

Карточка создается при регистрации нематериального актива в ERP-системе. В ней определяется инвентарный номер этого нематериального актива (автоматически или вручную). Карточка учета нематериальных активов содержит коды групп, к которым относится данный актив в разных схемах учета, название нематериального актива, статус его текущего состояния, дополнительные данные – описание нематериального актива, данные от производителя (название производителя, модель, серийный номер, дата гарантии), данные по страхованию актива и другая информация. Также в карточке указывается местоположение нематериального актива и

материально ответственное лицо по нему с сохранением изменений этих данных в системе.

После приобретения или продажи нематериального актива в карточке отразятся данные по поставщику, покупателю, обработанным счетам-фактурам. Указанные в каждом из учетов методы начисления амортизации определяют, каким образом начислять амортизацию по данному нематериальному активу. Кроме того, в карточке доступны данные по текущему балансу по нематериальным активам во всех используемых схемах учета (первоначальная стоимость, начисленная амортизация, остаточная стоимость и т.д.).

В интегрированной ERP-системе операция, выполненная в одном из модулей, отражается изменениями в других модулях и, в соответствии с произведенными настройками, проводками по бухгалтерским счетам Главной книги. Для настройки этих проводок используется механизм определения «профилей разности». В каждом профиле указываются необходимые счета Главной книги для требуемых операций по нематериальным активам. Можно сделать любое необходимое количество профилей разности. В карточке каждого нематериального актива указывается два профиля разности – для каждой схемы учета. При настройке профилей разности для базовой схемы учета используются счета российского Плана счетов и проводки настраиваются по правилам российского бухгалтерского учета. При настройке профилей разности для корпоративной схемы учета обычно используются специально созданные в плане счетов вспомогательные счета, забалансовые с точки зрения российского Плана счетов.

Как и все операции в системе NavisionАхapta, операции по нематериальным активам могут нести в себе дополнительную информацию для анализа, построения запросов и отчетов в виде значений кодов аналитики. Отнесение операций к какому-либо коду аналитики позволяет отразить связь этой операции с определенным центром затрат, отделом и пр.

Таким образом, ведение учета нематериальных активов не только избавляет от значительного объема рутинных операций, но и позволяет перейти к аналитическим процедурам.

Как в работе ООО ТД «Волокнистые огнеупоры», так и в ERP-системе жизненный цикл нематериального актива начинается с его приобретения и регистрации. Создается карточка приобретаемого нематериального актива, и в ней указываются необходимые параметры. Далее оформляется покупка нематериального актива и при поступлении накладной и счета-фактуры от поставщика приобретение данного актива отражается в системе.

Если стоимость нематериального актива должна сложиться из нескольких источников (при создании хозяйственным способом), то затраты по его созданию или приобретению аккумулируются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» Главной книги. Таким образом, производится формирование стоимости нематериального актива перед его вводом в эксплуатацию.

После приобретения нематериального актива и передачи его в эксплуатацию в системе производится отражение этой операции. Удобно, когда операция ввода нематериального актива в эксплуатацию сопровождается необходимыми проводками по бухгалтерским счетам Главной книги и изменением статуса данного актива в карточке. Интегрированная ERP-система позволяет это сделать. В случае покупки нематериального актива стоимость ввода в эксплуатацию формируется автоматически.

По введенным в эксплуатацию нематериальным активам необходимо производить начисление амортизации. Для всестороннего отражения этого процесса в системе предусмотрена возможность настройки для каждого нематериального актива (группы однородных нематериальных активов) способа подсчета сумм амортизации на основе традиционных алгоритмов расчета: линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания

стоимости по сумме числа лет срока полезного использования, способ списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции.

В дополнение ко всем стандартным способам подсчета сумм амортизации в системе NavisionAxapta предоставлена возможность создания способов начисления амортизации с указанием графиков начисления амортизации. При таком способе указывается, какой процент от стоимости нематериального актива должен амортизироваться в каждом периоде.

При проведении операций начисления амортизации за период в системе автоматически производится подсчет сумм амортизации в соответствии с указанными в карточке нематериального актива методами амортизации для каждой из схем учета. Также в системе автоматически отслеживаются уже произведенные операции начисления амортизации во избежание ошибок в начислении. Кроме этого, при решении производить начисление амортизации в соответствии со «Справочником единых норм амортизационных отчислений» легко настраиваются необходимые нормы начисления амортизации. При проведении данной операции в системе подсчитанные суммы амортизации автоматически проставляются в сформированные в журнале строки по амортизации. Функция разноски журнала формирует операцию амортизации по нематериального актива за период, проводки по счетам Главной книги, изменяет величину начисленной амортизации, дату последней произведенной амортизации и остаточную стоимость в карточках нематериального актива. Таким образом, система берет на себя рутинные операции по ежемесячному начислению амортизации, производит автоматический подсчет сумм амортизации и контроль корректного начисления амортизации.

Жизненный цикл нематериального актива завершается списанием или продажей. Если остаточная стоимость нематериального актива по одной или по всем схемам учета равна нулю (стоимость актива полностью самортизировалась) или обнаружено отсутствие нематериального актива по итогам инвентаризации, то производится операция списания этого актива.

При оформлении счета-фактуры операции продажи происходит изменение статуса нематериального актива и формируются дополнительные проводки, отражающие выбытие нематериального актива. После обработки и печати счета-фактуры по текстовой фактуре, в дополнение к созданию в системе задолженности клиента и соответствующих этой операции проводок по счетам Главной книги, в карточках проданных нематериальных активов отразится стоимость продажи (с пересчетом в валюты учета по схемам учета). Нематериальные активы приобретают статус «Списано (продажа)» со ссылкой на клиента, дату и номер счета-фактуры. Дополнительно сформируются проводки по счетам Главной книги, которые были настроены для операции выбытия – продажи в профиле разности в данной схеме учета для данного нематериального актива.

По всем нематериальным активам, учитываемым в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры», в соответствии с требованиями российской отчетности необходимо производить оформление первичной учетной документации, а также формировать отчетность о наличии и движении нематериальных активов.

В системе NavisionАхарта реализовано формирование типовой формы № НМА-1. Типовые формы создаются на основе шаблонов в привычном для сотрудников современной организации формате MicrosoftWord. В поля шаблонов типовых форм автоматически помещаются все данные, которые содержатся в карточке нематериального актива и в проведенных операциях по нематериальным активам. Заполненная таким образом типовая форма для каждого нематериального актива всегда доступна для редактирования и может быть доработана, сохранена и распечатана.

В виде стандартного отчета системы в соответствии с ПБУ реализована «Ведомость учета нематериальных активов и начисленных амортизационных отчислений (износа)». Дополнительно разработаны многочисленные стандартные отчеты по нематериальным активам, которые предоставляют

полную информацию о нематериальных активах, их состоянии, проведенных по ним операциям.

Рассмотренное решение для учета нематериальных активов для ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» в западной системе автоматизации не только удовлетворяет всем требованиям современного российского бухгалтерского учета, предоставляет возможность производить учет нематериальных активов в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету, формировать типовые формы отчетности, но и организует гибкую оценку стоимости нематериальных активов предприятия с применением альтернативных методов амортизации. Это позволяет отследить весь жизненный цикл каждого нематериального актива, начиная с момента его закупки у поставщика и ввода в эксплуатацию и заканчивая списанием нематериального актива.

С целью совершенствования методики проведения аудита нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» необходимо автоматизировать процесс проведения аудита с помощью специализированного программного обеспечения.

Данное мероприятие позволит значительно снизить затраты труда и времени аудитора при сохранении высокого уровня качества аудиторских услуг, а, следовательно, повысить уровень рентабельности аудита.

Существует целый ряд профессиональных аудиторских программ, позволяющих значительно облегчить процесс сбора аудиторских доказательств.

Так, консалтинговая группа «ТЕРМИКА» предлагает программный продукт «ЭкспрессАудит:ПРОФ». Данный программный продукт представляет собой программный комплекс, использование которого позволяет проводить аудиторскую проверку в автоматизированном режиме на основе методики, построенной на общепринятой практике проведения аудита с учетом требований Международных стандартов аудиторской деятельности.

Особенностью данной методики является систематизированный сбор аудиторских доказательств, проводимый в форме ответов на вопросы, требующие обязательного контроля в ходе аудита. Для того чтобы сделать работу аудитора максимально функциональной и производительной, кроме самого контрольного вопроса в системе хранятся извлечения из нормативных документов, регламентирующих требования российского законодательства по данному вопросу, а также авторские комментарии от группы методологов, описывающие различные аспекты реализации этих требований. Настоящая методика учитывает также отраслевую и региональную специфику проведения аудита.

Также следует отметить программу AuditXP «Комплекс Аудит». Она автоматизирует практически все рутинные операции, выполняемые аудиторами на проверках, что существенно снижает трудоемкость и вероятность возникновения ошибок, а также сокращает сроки проведения аудита при сохранении его качества на высоком уровне. Процедуры аудита реализуются с помощью специально разработанных текстовых, расчетных, тестовых бланков, а также бланков-процедур. Встроенный редактор позволяет создавать новые и изменять существующие бланки аудиторских процедур. Есть возможность полностью изменить программу под внутренние стандарты организации.

Исходя из вышесказанного, можно заключить, что внедрение специализированного программного обеспечения в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» является эффективным мероприятием по совершенствованию учета и аудита нематериальных активов, так как позволяет значительно снизить затраты труда и времени бухгалтера и аудитора при сохранении высокого уровня качества аудиторских услуг, а, следовательно, повысить уровень рентабельности аудита.

Заключение

Содержание диссертационного исследования выражается в следующих трех логически взаимосвязанных группах теоретических, методических и практических проблем.

Первая группа проблем, исследованных в диссертации, связана с раскрытием экономического содержания нематериальных активов и направлений развития методики их учета, анализа и аудита.

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.

В результате исследования было выявлено, что большинство из условий отнесения объекта к нематериальным активам, требуемых в ПБУ 14/2007, равноценны условиям, заложенным в МСФО 38.

В магистерской диссертации были рассмотрены различия признания некоторых нематериальных активов согласно МСФО и российским стандартам бухгалтерского учета и выявлены как сходства, так и расхождения по этому вопросу.

В процессе исследования было отмечено, что имеют место существенные различия и по вопросам амортизации нематериальных активов согласно с ПБУ 14/2007 и МСФО 38.

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.

В результате исследования было выявлено, что большинство из условий отнесения объекта к нематериальным активам, требуемых в ПБУ 14/2007, равноценны условиям, заложенным в МСФО 38.

В магистерской диссертации были рассмотрены различия признания некоторых нематериальных активов согласно МСФО и российским стандартам бухгалтерского учета и выявлены как сходства, так и расхождения по этому вопросу.

В процессе исследования было отмечено, что имеют место существенные различия и по вопросам амортизации нематериальных активов согласно с ПБУ 14/2007 и МСФО 38.

В ходе исследования также была проанализирована Структура фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов в зависимости от пути их поступления в соответствии с ПБУ 14/2007 и МСФО 38. Было выявлено, что структура фактической стоимости нематериальных активов по правилам МСФО и ПБУ различается.

Различия в подходах к учету нематериальных активов согласно РСБУ и МСФО приводят к необходимости корректировки состава нематериальных активов в процессе трансформации отчетности по российским стандартам бухгалтерского учета в отчетность, соответствующую требованиям МСФО.

В процессе исследования учета нематериальных активов в разных странах мира было выявлено, что отличия в основном наблюдаются в

вопросе состава нематериальных активов, их отображения в балансе, определения срока использования.

В магистерской диссертации было проведено сравнение в разрезе разных стран особенностей учета организационных расходов (на создание предприятия, на рекламу, выпуск акций и т.п.) и расходов на исследования и разработки, так как такие расходы входят в состав нематериальных активов многих стран и учитываются в каждой стране достаточно специфично.

В ходе исследования был изучен также срок эксплуатации нематериальных активов в разных странах.

В магистерской диссертации было уделено внимание таким вопросам, как особенности оценки гудвилла (позитивного и негативного) и способы списания гудвилла и их характеристика в разных странах.

В ходе исследования были рассмотрены отличия отображения гудвилла в разных странах по таким аспектам, как: амортизация гудвилла, налогообложение амортизации гудвилла и отражение в учете негативного гудвилла. Часть исследования представлена ниже.

В процессе исследования были изучена методика анализа нематериальных активов и система экономических показателей, необходимых для анализа и оценки нематериальных активов организаций. Часть показателей представлена ниже.

При изучении методики анализа использования нематериальных активов был сделан вывод о том, что расчет эффективности их использования предельно важен для предприятия, содержит в себе большие трудности и требует комплексного подхода.

В процессе исследования был рассмотрен вопрос об особенностях аудита нематериальных активов и о процессе его организации на предприятиях. По итогу рассмотрения этого вопроса в диссертации был сделан вывод о том, что аудит очень важен и позволяет не только выявить недостатки в учете нематериальных активов в проверяемом периоде, но и

получить практические рекомендации по устранению этих замечаний и недопущению их возникновения в будущем.

Вторая группа проблем, рассмотренных в диссертационной работе, посвящена изучению особенностей учета и анализу нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».

В ходе работы были проанализированы основные экономические показатели, представленные в бухгалтерской отчетности организации и сделан вывод о том, что прибыль от продажи увеличилась на 1673,00 тыс. руб. (4045 - 2408), это положительно, так как данный показатель является финансовым результатом от обычного вида деятельности. Соответственно прибыль до налогообложения увеличилась на 1050 тыс. руб., по сравнению с 2014 г., прирост составил 51,55 %.

В процессе проведения анализа динамики, структуры нематериальных активов и их использования в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» был проведен вертикальный анализ первого раздела бухгалтерского баланса для определения доли нематериальных активов во внеоборотных активах и было выявлено, что в 2013 г. удельный вес нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» составлял 20,7 % внеоборотных активов, в 2014 г. он увеличился на 1,31 % и составил 22,0 % внеоборотных активов, в 2015 г. изменений в удельном весе по нематериальным активом не произошло. увеличением доли нематериальных активов в общей сумме внеоборотных активов вызвано уменьшением доли основных средств на 4,0%.

Также в исследовании был проведен сравнительный анализ динамики изменений в объеме нематериальных активов по видам за 2013 – 2015 гг. в исследуемой организации.

Магистерская диссертация также содержит в себе сравнительный анализ динамики изменений в объеме нематериальных активов по видам за 2013 – 2015 гг. в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры». Было определено, что наибольший прирост в сумме нематериальных активов произошел по

статье права на изобретение, промышленный образец, полезную модель на 106 тыс. руб. по отношению к 2013 г. и на 66 тыс. руб. по отношению к 2014 г.

Далее в ходе исследования был проведен анализ изменений структуры нематериальных активов в исследуемой организации. Было выявлено, что увеличение в структуре нематериальных активов произошло по правам на программы для ЭВМ, базы данных (0,07%), по правам владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров (0,06%), а уменьшение произошло по правам на изобретение, промышленный образец, полезную модель (0,07%), по правам на топологии интегральных микросхем (0,06%) соответственно.

В ходе исследования были рассчитаны коэффициенты состояния, движения и интенсивности использования нематериальных активов в исследуемой организации.

В результате было установлено, что в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» коэффициент износа нематериальных активов в 2015 г. составил 3,01 %; положительным является то обстоятельство, что коэффициент поступления больше коэффициента выбытия нематериальных активов 0,19 % (0,61 – 0,42), а коэффициент интенсивности использования – больше 1. То есть в целом динамика нематериальных активов ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» неплохая.

В заключении аналитических исследований был проведен анализ эффективности использования нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры». Было выявлено, что темпы роста нематериальных активов опережают темпы роста выручки (128,18 > 112,25); доходность нематериальных активов увеличилась на 31,01 % по отношению к 2014 г.

В ходе исследования были рассмотрены основные аспекты ведения бухгалтерского учета нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры». Отдельно и подробно были изучены учет поступления,

амортизации, выбытия нематериальных активов, а также приводились типовые хозяйственные операции по бухгалтерскому учету с использованием бухгалтерских счетов.

Третья группа проблем, исследованных в диссертационной работе, связана с аудитом нематериальных активов и совершенствованием их учета в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».

В ходе исследования был рассмотрен процесс организации внутреннего аудита нематериальных активов на исследуемом предприятии. Аудитором были подробно изучены и проверены: состав нематериальных активов по данным первичных документов и учетных регистров, оценка состояния синтетического и аналитического учета нематериальных активов, своевременное и полное отражение в бухгалтерском учете операций с нематериальными активами при соблюдении требований законодательства РФ, первичная оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета нематериальных активов.

Таким образом, по итогам аудиторской проверки нарушений в бухгалтерском учете не выявлено; ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности осуществлялось в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет и налогообложение в Российской Федерации, а также учетной политикой, принятой ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».

В результате исследования были предложены рекомендации по совершенствованию учета и аудита нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры».

Для совершенствования учета нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» было предложено автоматизировать учет нематериальных активов в системе NavisionAxapta.

Практика работы российских предприятий показывает, что если предприятие работает в России, то автоматизированная система управления

предприятием должна решать следующие функциональные задачи, касающиеся учета нематериальных активов:

- ведение учета в соответствии с требованиями российского бухгалтерского учета;
- хранение всей необходимой информации по нематериальным активам в единой карточке;
- автоматическое отражение операций с нематериальными активами проводками по счетам Главной книги;
- отражение операций ввода в эксплуатацию нематериальных активов;
- автоматическое начисление амортизации по нематериальным активам;
- отражение выбытия нематериальных активов в интегрированных модулях системы;
- получение требуемой российским бухгалтерским учетом типовой отчетности по нематериальным активам и полной информации о них.

Для совершенствования методики проведения аудита нематериальных активов в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» было предложено автоматизировать процесс проведения аудита с помощью специализированного программного обеспечения.

Такое мероприятие позволит значительно снизить затраты труда и времени аудитора при сохранении высокого уровня качества аудиторских услуг, а, следовательно, повысить уровень рентабельности аудита.

Существует целый ряд профессиональных аудиторских программ, позволяющих значительно облегчить процесс сбора аудиторских доказательств.

В исследовании был отмечен программный продукт «ЭкспрессАудит:ПРОФ» представляет собой программный комплекс, использование которого позволяет проводить аудиторскую проверку в

автоматизированном режиме на основе методики, построенной на общепринятой практике проведения аудита с учетом требований Международных стандартов аудиторской деятельности.

В исследовании была отмечена также программа AuditXP «Комплекс Аудит». Она автоматизирует практически все рутинные операции, выполняемые аудитором на проверках, что существенно снижает трудоемкость и вероятность возникновения ошибок, а также сокращает сроки проведения аудита при сохранении его качества на высоком уровне. Процедуры аудита реализуются с помощью специально разработанных текстовых, расчетных, тестовых бланков, а также бланков-процедур. Встроенный редактор позволяет создавать новые и изменять существующие бланки аудиторских процедур. Есть возможность полностью изменить программу под внутренние стандарты организации.

В результате исследования было определено, что внедрение специализированного программного обеспечения в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» является эффективным мероприятием по совершенствованию учета и аудита нематериальных активов, так как позволяет значительно снизить затраты труда и времени бухгалтера и аудитора при сохранении высокого уровня качества аудиторских услуг, а, следовательно, повысить уровень рентабельности аудита.

Список использованной литературы

1. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993г. (в ред. от 21.07.2014 № 11-ФКЗ).
2. Гражданский Кодекс РФ: Часть первая от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 28.12.2016 № 497-ФЗ).
3. Гражданский Кодекс РФ: Часть вторая от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ (в ред. от 23.05.2016 №146-ФЗ).
4. Гражданский Кодекс РФ: Часть третья от 26.11.2001 г. № 146-ФЗ (в ред. от 03.07.2016 № 333-ФЗ).
5. Гражданский Кодекс РФ: Часть четвертая от 18.12.2006 г. № 230-ФЗ (в ред. от 03.07.2016 № 314-ФЗ).
6. Налоговый кодекс РФ: Часть первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 28.12.2016 №475-ФЗ).
7. Налоговый кодекс РФ: Часть вторая от 05.08.2000 г. № 117 - ФЗ (в ред. от 28.12.2016 №475-ФЗ).
8. Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ (в ред. от 23.05.2016 №149-ФЗ).
9. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности от 30.12.2008г. № 307-ФЗ (в ред. от 03.07.2016 №360-ФЗ).
- 10.Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. №14 - ФЗ (в ред. от 03.07.2016 N 360-ФЗ).
- 11.Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» от 29.07.1998 г. № 34н (в ред. от 24.12.2010г., с изм. от 08.07.2016).
- 12.Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» от 31.10.2000 г. № 94н (в ред. от

08.11.2010г.).

13. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) от 06.10.2008 № 106н (в ред. от 06.04.2015 г.).

14. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность» (ПБУ 4/99) от 06.07.1999г. № 43н (в ред. от 08.11.2010 г.).

15. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13.06.1995г. № 49 (в ред. от 08.11.2010 г.).

16. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) от 27.12.2007 г. № 153н (в ред. от 16.05.2016 г.).

17. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) от 19.11.2002г. № 114н (в ред. от 06.04.2015 г.).

18. Приказ Министерства Финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организации» от 02.07.2010г. № 66н (в ред. от 06.04.2015).

19. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» от 13.10.2003г. № 91н (в ред. от 24.12.2010г.).

20. Приказ Министерства Финансов РФ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13.06.1995г. № 49 (в ред. от 08.11.2010г.).

21. Нематериальные активы: Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38. (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (ред. от 21.01.2015).

22. Акулич, В.В. Анализ эффективности использования нематериальных активов // Планово-экономический отдел. 2006. №11. – С. 91-97.
23. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учебное пособие для вызов / Л.Н. Чечевицына, И.Н. Чуев. – Изд. 4-е, доп. и перераб. – Ростов н/Д : Феникс, 2010. – 382 с. – (Высшее образование).
24. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Савицкая Г.В. 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Инфра-М, 2009. — 536 с.
25. Аудит // В.И. Подольский, А.А. Савин и др., - 3-е изд. доп. Юрайт, М.: 2013. – 605 с.
26. Аудит: Практикум / С.М.Бычкова, Т.Ю. Фомина; под ред. С.М. Бычковой. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2010. – 176 с. – (Настольная книга специалиста).
27. Аудит: Учебник / Под ред. Подольского В.И. – 3-е изд., перераб., доп. – М.: ЮНИТИ, 2012. – 584 с.
28. Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет и налогообложение. Практическое пособие. – М.: КноРус, 2011. - 452 с.
29. Беликова Т.Н. Бухгалтерский учет и отчетность от нуля до баланса. – СПб.: Питер, 2012. - 256 с.
30. Богатая И.Н., Лабынцев Н.Т., Хаханова Н.Н. Аудит: Учебное пособие. – Ростов н/Д: Феникс, 2007.-544 с.
31. Богаченко В.М., Кириллова Н.А. Бухгалтерский учет. Учебник. Гриф МО. – М.: Феникс, 2010, 461 с.
32. Боровицкая М.В., Бухгалтерский учет : учеб.пособие / М.В. Боровицкая, И.В. Усольцева, В.Н. Тунегова. – Тольятти : ТГУ, 2011. – 272 с. : обл.
33. Бухгалтерский учет : учебник / Н.К. Муравицкая, Т.И. Лукьяненко. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : КНОРУС, 2009. – 576 с.
34. Бухгалтерский учет : учебник / Ю.А. Бабаев [и др.]; под ред. Ю.А. Бабаева. – 2-е изд., перераб. и доп.– Москва : Проспект, 2011. – 384 с.

35. Бухгалтерский учет / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова, - 4-е изд., перераб. и доп. – Ростов н/Д: Феникс, 2013. – 858, [1] с. – (Высшее образование).
36. Бухгалтерский учет для экономических специальностей : учебн. пособие / В.Т. Чая, О.В. Латыпова. – 2-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2011. – 224 с.
37. Бухгалтерский учет : учеб. / И.И. Бочкарева, В.А. Быков [и др.] ; под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2011. – 776 с.
38. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / В.П. Ширококов, З.М. Грибанова, А.А. Грибанов. – М. : КНОРУС, 2009. – 672 с.
39. Бухгалтерский учет и отчетность от нуля до баланса. – СПб. : Питер, 2009. – 256 с.
40. Бычкова С.М., Практический аудит / С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина; под ред. С.М. Бычковой – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Эксмо, 2013. – 176. – (Настольная книга специалиста).
41. Вещунова Н.Л., Бухгалтерский и налоговый учет: учеб. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2010. – 848с.
42. Воронченко Т.В. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. – М.: Высшая школа, 2014. - 710 с.
43. Гусева Т.М., Шеина Т.Н., Нурмухамедова Х.Ш., Бухгалтерский учет : учеб. – практич. пособие. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2012. – 376 с.
44. Гогина Г.Н., Никифорова Е.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие для ВУЗов. – М: Гиорд, 2008. - 192 с.
45. Дружиловская, Э.С. Совершенствование методики оценки нематериальных активов в бухгалтерском учете // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - №16 (214). – С. 7-15.

46. Ерофеева В.А. Аудит: учебное пособие / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт; Высшее образование, 2011. – 638 с. – (Основы наук).
47. Ерофеева В.А., Клушанцева Г.В., Кемтер В.Б., Принцева С.А., Бухгалтерский учет с элементами налогообложения : Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. – СПб. : Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2012. – 680 с.
48. Епифанов О.В., Составление бухгалтерских проводок : учеб.-практ. пособие. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2009. – 408 с.
49. Жулина Е.Г., Иванова Н.А. Анализ финансовой отчетности. Учебное пособие. – М.: Дашков и К°, 2010. - 272 с.
50. Иванова Н.В. Бухгалтерский учет на предприятиях торговли. Учебное пособие. – М.: Academia (Академпресс), 2010. - 208 с.
51. Илюхина Н.А. Порядок переоценки объектов нематериальных активов // Аудиторские ведомости. 2009. №7. С. 29-33.
52. Каморджанова Н.А., Бухгалтерский финансовый учет. – 3-е изд. – СПб. : Питер, 2008. – 480 с.: ил. – (Серия «Учебное пособие»).
53. Камышанов А.П., Камышанов П.И. Бухгалтерская финансовая отчетность: составление и анализ. – М.: Омега-Л, 2009. - 221 с.
54. Климова М.А. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. М.: РИОР, 2010. - 193 с.
55. Кнухова М.З. Методы оценки стоимости нематериальных активов // Бухгалтерия в вопросах и ответах. 2007. №2.
56. Ковалев Вит.В., Ковалев В.В. Анализ баланса, или Как понимать баланс. Учебно-практическое пособие. – М.: Проспект, 2010, 559 с.
57. Кондраков Н.П., Бухгалтерский учет : Учеб. Пособие. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 832 с. – (Высшее образование).
58. Костюк Г.И. Проверка бухгалтерской отчетности аудитором // Бухгалтерский учет. – 2013. - №7. – с.49-57.

59. Крупченко Е.А. Аудит в экзаменационных вопросах и ответах. – Ростов н/Д: Феникс, 2009. – 320 с.
60. Кувшинов М.С., Бухгалтерский учет. Экспресс-курс : учебное пособие / М.С. Кувшинов. – М. : КНОРУС, 2011. – 436 с.
61. Лабынцева Н.Т., Ковалева О.В. Аудит: теория, практика. – М.; 2008. – 510 с.
62. Ларионов А.Д., Нечитайло А.И., Бухгалтерский учет : учебник. – Москва : Проспект, 2011. – 368 с.
63. Любушин Н.П. Финансовый анализ. Учеб. пособие / Н.П. Любушин, Н.Э. Бабичева. - М.: Эксмо, 2010. - 332 с
64. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В.А. Фофанов, М.В. Фофанов. – Ростов н/Д : Феникс. 2012. – 156, [2] с. – (Высшее образование).
65. Натеева Т.Я., Трубицына О.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Учебное пособие. – М.: Дашков и К°, 2010. - 292 с.
66. Основы оценки стоимости нематериальных активов / Е.В. Шпилевская. О.В. Медведева. – Ростов н/Д : Феникс, 2013. – 220, [2] с. - (50 способов).
67. Парушина, Н.В., Кыштымова Е.А. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок. – М.: Форум, 2012. - 560 с.
68. Пласкова Н.С. Анализ финансовой отчетности. Учебное пособие. – М.: Эксмо, 2010. - 384 с.
69. Пожидаева Т.А. Анализ финансовой отчетности. Учебное пособие. - М.: КноРус, 2010. - 320 с.
70. Пономаренко П.Г. Бухгалтерский учет, анализ и аудит. – М.: Высшая школа, 2010. - 558 с.

71. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии: учеб. – практ. пособие. – 2-е изд., перераб. И доп. – М.: Проспект, 2010. – 321 с. Пятов М.Л. Анализ финансовой отчетности. – М.: Бухгалтерский учет, 2011. - 352 с.

72. Преображенская, В. Новый порядок учета интеллектуальной собственности / В. Преображенская // Финансовая газета. Международный финансовый еженедельник. – 6 марта 2008 г. (№10).

73. Рейли Р., Швайс Р. Оценка нематериальных активов. Пер. с англ. - М.: КВИНТО-КОНСАЛТИНГ, 2005. - 792с.

74. Смекалов П. В. Анализ финансовой отчетности предприятия. - М.: Проспект Науки, 2009. – 472 с.

75. Соколов Я.В., Патров В.В., Соболева Г.В., Карзаева Н.Н., План счетов бухгалтерского учета. Комментарии к применению. – СПб. : Питер, 2015. – 272 с. : ил. – (Серия «Бухгалтеру и аудитору»).

76. Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горецкая Л.Л., Панков Д.А., Бухгалтерский учет в зарубежных странах. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2011. – 664 с.

77. Сорокина, Е.М. Понятие и классификация нематериальных активов / Е.М. Сорокина, А.А. Фадеева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 41 (239). – С. 35-44.

78. Сорокина, Е.М. Оценка нематериальных активов в бухгалтерском учете / Е.М. Сорокина, А.А. Фадеева // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2013. - № 2 (164). – С. 7-18.

79. Справочник главного бухгалтера / Л.В. Галяпина. – Изд. 2-е. доп. и перераб. – Ростов н/Д : Феникс, 2010. – 317, [1] с. – (Библиотека бухгалтера и аудитора).

80. Старовойтова Е.В. Бухгалтерский учет и анализ. Учебник. – М.: Инфра-М, 2013. - 618 с.

81. Суйц В.П., Смирнов В.Б. / Основы российского аудита. – М.: Анкил, 2009. – 213 с.
82. Тепляков А.Б. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности коммерческой организации. 9500 бухгалтерских проводок. – М.: Ось-89, 2010. - 400 с.
83. Терехова В.А., Гетьман В.Г. Бухгалтерский финансовый учет. Гриф УМО МО РФ. – М.: Дашков и К°, 2009. - 496 с.
84. Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет. – М.: Рид Групп, 2010. - 922 с.
85. Учебник по бухгалтерскому учету / Под ред. С. Д. Ильенковой, 3-е изд. перераб. и доп. М.: Юнити-Дана, 2007 г. 335 с. Учебник для студентов вузов.
86. Хольцер Н.В. Применение доходного метода при оценке стоимости нематериальных активов // Вопросы статистики. №12. 2008. С. 59-72.
87. Царев В.В., Канторович А.А. Оценка стоимости бизнеса – Учеб.пособие. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 575 с.
88. Чайков М.Ю., Чайкова А.М. Коммерческая тайна как фактор повышения устойчивости и конкурентоспособности предприятия // Безопасность бизнеса. 2012. N 1. С. 15 - 17.
89. Экономический словарь / Е.Г. Багудина [и др.]; отв. Ред. А.И. Архипов. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 624 с.
90. Ярцева Н.М. Аудит: Элементарный курс.-М.о: Экономист, 2013. – 254 с.
91. Интернет-ресурс: www.consultant.ru.

Приложение 1

Приложение № 1
к Приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 02.07.2010 № 66н
(в ред. Приказов Минфина России
от 05.10.2011 № 124н,
от 06.04.2015 № 57н)

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2015 г.

Организация ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» Форма по ОКУД _____
Идентификационный номер налогоплательщика _____ Дата (число, месяц, год) _____
Вид экономической деятельности производство по ОКПО _____
ИНН _____
ОКВЭД _____
Организационно-правовая форма/форма собственности _____
по ОКФС _____
Общество с ограниченной ответственностью по ОКФС _____
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) по ОКЕИ _____
Местонахождение (адрес) 445000, г. Тольятти, ул. Воскресенская, д. 16

Коды		
0710001		
31	12	2015
41423926		
6323151911		
25.21		
65	16	
384 (385)		

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	31	На 31 декабря	На 31 декабря
		На <u>декабря</u> 20 <u>15</u> г. ³	20 <u>14</u> г. ⁴	20 <u>13</u> г. ⁵
	АКТИВ			
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы	696	543	451
	Результаты исследований и разработок	-	-	-
	Основные средства	2376	1927	1723
	Доходные вложения в материальные ценности	-	-	-
	Финансовые вложения	67	-	-
	Отложенные налоговые активы	20	-	-
	Прочие внеоборотные активы	-	-	-
	Итого по разделу I	3159	2470	2174
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы	1667	1535	1476
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	100	158	203
	Дебиторская задолженность	483	472	398
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	100	83	46
	Денежные средства и денежные эквиваленты	225	145	68
	Прочие оборотные активы	-	-	-
	Итого по разделу II	2575	2393	2191
	БАЛАНС	5734	4863	4365

Окончание приложения 1

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	31 На декабря 20 15 г. ³	На 31 декабря 20 14 г. ⁴	На 31 декабря 20 13 г. ⁵
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ⁶			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	500	500	500
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	()	()	()
	Переоценка внеоборотных активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)	400	400	400
	Резервный капитал	150	139	110
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	2630	938	625
	Итого по разделу III	3680	1977	1635
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства	-	-	-
	Отложенные налоговые обязательства	-	-	-
	Оценочные обязательства	-	-	-
	Прочие обязательства	-	-	-
	Итого по разделу IV	-	-	-
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства	779	940	1024
	Кредиторская задолженность	1263	1922	1677
	Доходы будущих периодов	-	7	10
	Оценочные обязательства	-	-	-
	Прочие обязательства	12	17	19
	Итого по разделу V	2054	2886	2730
	БАЛАНС	5734	4863	4365

Руководитель

(подпись)_____
(расшифровка подписи)

“ 31 ” декабря 20 15 г.

Приложение 2

(в ред. Приказа Минфина России
от 06.04.2015 № 57н)

Отчет о финансовых результатах за _____ период 20 13 г.

Дата (число, месяц, год) _____

Форма по ОКУД _____

Организация _____ ООО ТД «Волокнистые огнеупоры» _____ по ОКПО _____

Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН _____

Вид экономической деятельности _____ производство _____ по ОКВЭД _____

Организационно-правовая форма/форма собственности _____

Общество с ограниченной ответственностью _____ по ОКОПФ/ОКФС _____

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) _____ по ОКЕИ _____

Коды		
0710002		
31	12	2013
41423926		
6323151911		
25.21		
65	16	
384 (385)		

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Январь-декабрь За _____ 20 13 г. ³	Январь-декабрь За _____ 20 12 г. ⁴
	Выручка ⁵	22536	18975
	Себестоимость продаж	(15896)	(13458)
	Валовая прибыль (убыток)	6640	5517
	Коммерческие расходы	(956)	(756)
	Управленческие расходы	(2245)	(1856)
	Прибыль (убыток) от продаж	3439	2905
	Доходы от участия в других организациях	-	-
	Проценты к получению	28	24
	Проценты к уплате	(156)	(168)
	Прочие доходы	180	220
	Прочие расходы	(350)	(304)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	3141	2677
	Текущий налог на прибыль	(568)	(487)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)		
	Изменение отложенных налоговых обязательств	-	-
	Изменение отложенных налоговых активов	-	-
	Прочее		
	Чистая прибыль (убыток)	2573	2190

Окончание Приложения 2

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Январь-	Январь-
		За	За
		декабрь	декабрь
		20 13 г. ³	20 12 г. ⁴
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶	2573	2190
	Справочно Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

“ 31 ” _____ декабря 20 13 г.

Окончание Приложения 3

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Январь-	Январь-
		За декабрь	За декабрь
		20 14 г. ³	20 13 г. ⁴
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶	1360	2573
	Справочно Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководитель _____
 (подпись) (расшифровка подписи)

“ 31 ” декабря 20 14 г.

Окончание Приложения 4

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Январь-	Январь-
		За	За
		декабрь	декабрь
		20 15 г. ³	20 14 г. ⁴
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶	2154	1360
	Справочно Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

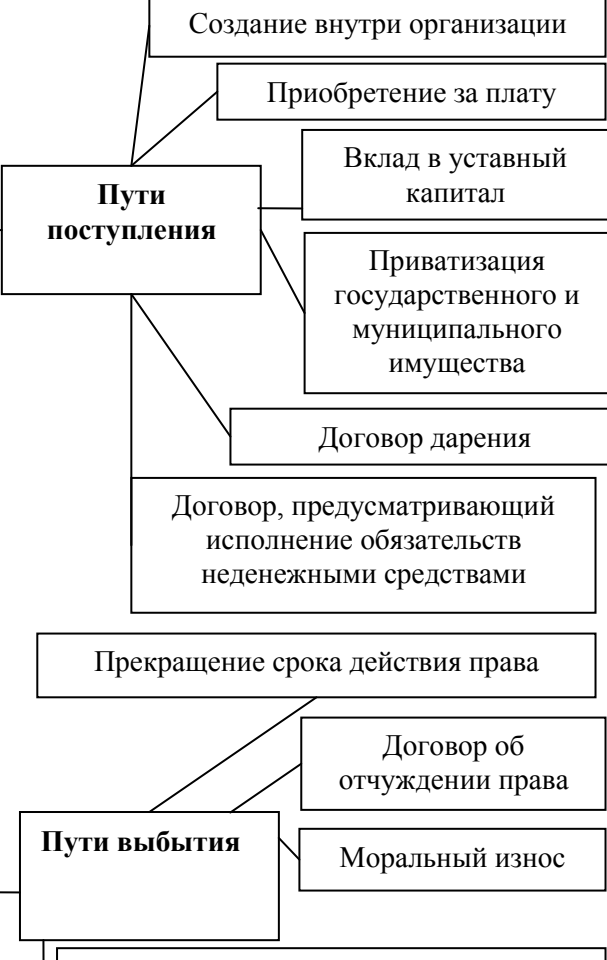
Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

“ 31 ” _____ декабря 20 15 г.

Нематериальные активы

Юридическое содержание

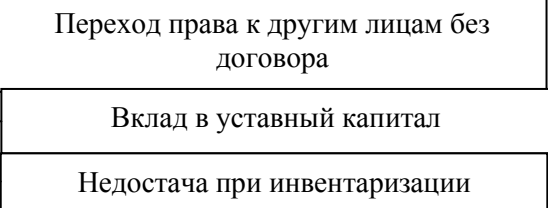
Экономическое содержание



Договор, предусматривающий исполнение обязательств неденежными средствами

Вклад по договору о совместной деятельности

Договор дарения



Классификация нематериальных активов

Оценка системы внутреннего контроля в ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»

№ п/п	Направления и вопросы тестирования	Ответы	
		Да	Нет
1	Имеются ли в организации объекты нематериальных активов?	+	
2	Существует ли постоянная комиссия по приемке объектов нематериальных активов?	+	
3	Заключаются ли договора (купли-продажи, дарения, мены) при поступлении объектов нематериальных активов?	+	
4	Проводиться ли оценка первоначальной стоимости объектов нематериальных активов?	+	
5	Проверяется ли в организации наличия всей документации при поступлении объектов нематериальных активов?	+	
6	Обнаруживались ли ошибки в документах поставщиков, исправлялись ли они?	+	
7	Отражен ли в учетной политике предприятия способ начисления амортизации по нематериальным активам?	+	
8	Проводиться ли проверка правильности ежемесячного начисления амортизации (пересчет)?	+	
9	Часто ли выбывают нематериальные активы в организации?		-

План аудита нематериальных активов

Аудируемое лицо	ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»
Вид аудита	инициативный
Период аудита	01.01.2014 г. – 31.12.2014 г.
Исполнитель	Иванов А.А.
Сроки проведения проверки	20.01.15-10.04.2015 г.

Этапы выполнения аудита	Сроки	Исполнитель	Примечание
1	2	3	4
1.Проверка операций по учету поступления и создания нематериальных активов	20.01.2015 г. – 10.04.2015 г.	Иванов А.А.	-
2.Проверка учета амортизации нематериальных активов	28.01.2015 г. – 15.02.2015 г.	Иванов А.А.	-
3.Проверка учета выбытия нематериальных активов	16.02.2015 г. – 15.03.2015 г.	Иванов А.А.	-
4.Проверка правильности налогообложения нематериальных активов	16.03.2015 г. – 10.04.2015 г.	Иванов А.А.	-

Программа аудита нематериальных активов

Аудируемое лицо	ООО ТД «Волокнистые огнеупоры»
Вид аудита	инициативный
Период аудита	01.01.2014 г. – 31.12.2014 г.
Исполнитель	Иванов А.А.
Сроки проведения проверки	20.01.2015-10.04.2015 г.

Описание выполняемых работ по этапам аудита	Источник информации	Аудиторские процедуры	Объем выборки
1	2	3	4
1. Проверка операций по учету поступления и создания нематериальных активов			
Проверка создания комиссии по приемке нематериальных активов	Приказы	Просмотр	70 %
Проверка оформления договора купли-продажи нематериальных активов	Договоры	Просмотр, подтверждение	80 %
Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приемки-передачи нематериальных активов	Акты приемки-передачи, накладные, приказы, НМА № 1	Просмотр, пересчет	80 %
Оценка синтетического и аналитического учета нематериальных активов в бухгалтерии предприятия и по материально-ответственным лицам в местах эксплуатации	Методики оценки, маршрутные листы, штатное расписание, договоры о материальной ответственности	Просмотр, пересчет	60 %
Проверка отражения в отчетности поступления и создания нематериальных активов	Фомы отчетности (Бухгалтерский баланс, Приложение к бухгалтерскому балансу)	Просмотр, пересчет	70 %
2. Проверка учета амортизации нематериальных активов			
Проверка правильности ежемесячного начисления амортизации нематериальных активов	Приказы, регистры, расчеты, справки, НМА № 1	Просмотр, пересчет	60 %
Проверка отражения в отчетности начисленной амортизации нематериальных активов	Фомы отчетности (Бухгалтерский баланс, Приложение к бухгалтерскому балансу)	Просмотр, пересчет	70 %
3. Проверка учета выбытия нематериальных активов			
Проверка фактического выбытия нематериальных активов	Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты	Просмотр, подтверждение	70 %

Окончание приложения 8

Проверка отражения в отчетности выбытия нематериальных активов	Формы отчетности (Бухгалтерский баланс, Приложение к бухгалтерскому балансу)	Просмотр, пересчет	80 %
4. Проверка правильности налогообложения нематериальных активов			
Проверка правильности расчетов по НДС	Счет-фактура, Книга покупок или продаж, Декларация по расчету налога на добавленную стоимость	Пересчет	70 %
Проверка правильности по расчету налога на прибыль	Отчет о прибылях и убытках, Декларация по расчету налога на прибыль	Пересчет	70 %

Магистерская работа выполнена мною самостоятельно.

Использованные в работе материалы и концепции из опубликованной научной литературы и других источников имеют ссылки на них.

Отпечатано в 1 (одном) экземпляре.

Библиография составляет 91 наименований.

Один экземпляр сдан на кафедру «14» января 2017 г.

Дата « _____ » _____ 201__ г.

Студент _____ (Подпись) (Павелкина Е.В.) (Имя, отчество, фамилия)