РОССИЙСКАЯ ЭКОНОМИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ  
им. г. В. ПЛЕХАНОВА

Кафедра

**Курсовая работа**

**на тему:**

**“Амортизационная политика предприятия“**

Выполнил: студент (или слушатель) X группы X курса Название факультета Ф.И.О.

Проверил: проф., кавалер ордена „Грызун гранита науки“ и т. д. Ф.И.О. препода

Москва**Оглавление**

**Введение** 3

**Глава 1.** Методы начисления амортизации основных средств  
в бухгалтерском учете и в целях налогообложения 5

**Глава 2.** Методы начисления амортизации нематериальных активов  
в бухгалтерском учете и в целях налогообложения 17

**Заключение** 33

Список использованной литературы 35

# Введение

Целью данной курсовой работы является рассмотрение вопросов, связанных с амортизационной политикой предприятия.

Амортизационной политика предприятия- это составная часть общей политики формирования собственных финансовых ресурсов, заключающаяся в управлении ими с целью реинвестирования в производство.

Актуальность выбранной темы обусловлена той значимой ролью, которую играет оптимально сформированная амортизационная политика в производственных и воспроизводственных процессах как на отдельно взятом предприятии, так и в масштабах национальной экономики в целом. Совершенствование амортизационной политики – одно из важнейших направлений деятельности государства в области реформирования экономики, способствующее сохранению, техническому перевооружению и дальнейшему развитию производства, успешной реализации научно-исследовательского потенциала предприятий. Несоответствие амортизационной политики реальным процессам, протекающим в экономике, приводит к деформациям в обороте основного капитала, замедлению в вводе новой и выводе физически и морально устаревшей техники и другим негативным последствиям.

Современная амортизационная политика государства характеризуется наличием тенденций либерализации. В соответствии с действующим законодательством предприятиям разрешено самостоятельно определять срок полезного использования основных средств и нематериальных активов в соответствии положениями налогового законодательства и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации; выбирать способ начисления амортизации по однородным объектам амортизируемого имущества; применять специальные ускоренные или пониженные нормы амортизации в случаях, предусмотренных законодательством; также предусмотрена возможность приостановления начисления амортизации (например, при реконструкции и модернизации основных средств по решению руководителя предприятия, а также при переводе их на консервацию).

Возможность оптимизации амортизационных сумм позволяет предприятию целенаправленно влиять на финансовые результаты производства и хозяйственную устойчивость предприятия.

Амортизационная политика хозяйствующего субъекта закрепляется в учетной политике, принимаемой на предприятии ежегодно, и реализуется в двух направлениях учета - бухгалтерском и налоговом - амортизируемых объектов основных средств и нематериальных активов, вопросам амортизации которых посвящены, соответственно, первая и вторая главы данной курсовой работы.

При написании курсовой работы ставились следующие задачи:

* рассмотреть основные положения, раскрывающие понятия основных средств и нематериальных активов с позиции формирования амортизационной политики предприятия;
* изучить порядок учета операций по начислению износа (амортизации) основных средств и нематериальных активов;
* рассмотреть методы амортизации, используемые в налоговом учете, – линейный и нелинейный, провести их сравнительный анализ;
* рассмотреть методы амортизации, используемые в бухгалтерском учете, –линейный метод, метод уменьшаемого остатка, метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), провести их сравнительный анализ.

# Глава 1. Методы начисления амортизации основных средств в бухгалтерском учете и в целях налогообложения

Для осуществления своей деятельности любое предприятие должно располагать определенным набором экономических ресурсов (или факторов производства) – элементов, используемых для производства экономических благ. Обычно в экономической литературе все, что предприятие имеет и использует в производственной деятельности, называется имуществом предприятия.

Состав применяемых предприятием экономических ресурсов различен. Особое значение для успеха производственной деятельности имеет наличие определенного запаса ресурсов длительного пользования, или капитала.

Капитал в материально-вещественном воплощении подразделяется на основной и оборотный капитал. К основному капиталу относятся материальные факторы длительного пользования, такие, как здания, сооружения, машины, оборудование и т.п. Оборотный капитал расходуется на покупку средств для каждого производственного цикла (сырья, основных и вспомогательных материалов и т.п., а также на оплату труда). Основной капитал служит в течение ряда лет, оборотный – полностью потребляется в течение одного цикла производства.

Значительную часть основного капитала, кроме незавершенного строительства и долгосрочных инвестиций, составляют основные фонды предприятия.

Согласно Приказу Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26Н „Об утверждении положения по бухгалтерскому учету „Учет основных средств“ ПБУ 6/01“ основными средствами считаются активы предприятия, удовлетворяющие одновременно нескольким условиям:

* использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
* использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
* организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
* способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К основным средствам (ОС) относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

В процессе эксплуатации ОС утрачивают свои технические свойства и качества, т.е. изнашиваются. Любые объекты, входящие в состав ОС, кроме земли, подвержены износу.

Износ основных средств – частичная или полная утрата основными средствами потребительских свойств и стоимости как в процессе эксплуатации, так и при их бездействии. Различают физический и моральный износ основных средств.

Физический износ выражается в потере ими технических свойств и характеристик в результате эксплуатации, атмосферных воздействий, условий хранения.

Моральный износ основных средств – снижение стоимости действующих основных средств в результате появления новых их видов, более дешевых и более производительных.

Из исследований закономерностей физического и морального износа определяется период экономического изнашивания данного вида средств труда, по которому составляются централизованно утверждаемые нормативные сроки службы основных средств и устанавливаемые предприятиями сроки их полезного использования.

Срок полезного использования – период, в течение которого использование объектов основных средств призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей ее деятельности.

Для своевременной замены средств труда, без ущерба для предпринимателя, необходимо, чтобы стоимость выбывающих основных средств была полностью перенесена на готовую продукцию. В амортизационном фонде должны быть накоплены необходимые средства. Только при условии достаточности и целевого использования амортизационных сумм процесс воспроизводства основного капитала может осуществляться планомерно и эффективно.

Амортизация основных средств – процесс постепенного перенесения стоимости основных средств по мере износа на производимую продукцию, превращая ее в денежную форму и накопления финансовых ресурсов в целях последующего воспроизводства основных средств. По экономической сущности амортизация – это денежное выражение части стоимости основных средств, перенесенных на вновь созданный продукт.

Амортизационный фонд – особый денежный резерв, предназначенный для воспроизводства основных средств. Он является финансовым ресурсом для капитальных вложений. Амортизационный фонд предназначен для простого воспроизводства основных фондов, замены изношенных средств новыми экземплярами, равными по стоимости. Однако в условиях высоких темпов научно-технического прогресса амортизация служит источником расширенного воспроизводства основных средств. В процессе воспроизводства основных средств моменты их простого возобновления и расширения гармонично объединены, и их разграничение носит условный характер.

Глава 25 „Налог на прибыль организаций“ Налогового кодекса РФ с 1 января 2002 года устанавливает новый порядок начисления амортизации имущества для целей налогообложения.

Прежде чем начислить амортизацию, организация должна определить срок полезного использования основного средства. До 1 января 2002 года в целях налогообложения применялись Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР, утвержденные Постановлением Совмина СССР от 22 октября 1990 г. № 1072. Однако с 1 января 2002 года эти нормы не действуют. Теперь, чтобы установить срок полезного использования основного средства, нужно обратиться к Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 (далее – Классификация).

В этом документе все основные средства разбиты на 10 амортизационных групп. Для каждой группы установлен интервал срока полезного использования. Например, офисная мебель относиться к четвертой амортизационной группе. Срок ее полезного использования может составлять от пяти лет одного месяца до семи лет включительно. Конкретный срок в рамках этого интервала организация выбирает самостоятельно.

Необходимо обратить внимание, что сроки, указанные в Классификации, необходимо использовать только в целях налогообложения. А в бухгалтерском учете срок службы каждого основного средства организация может устанавливать самостоятельно. Так сказано в пункте 20 ПБУ 6/01 „Учет основных средств“.

Чтобы рассчитать ежемесячную сумму амортизации, кроме срока службы основного средства, нужно знать также его первоначальную стоимость. Зная срок полезного использования и первоначальную стоимость основного средства, можно рассчитать сумму его ежемесячной амортизации. Это можно сделать разными способами.

В налоговом учете организация может применять один из двух способов амортизации основных средств:

* линейный;
* нелинейный.

Это установлено п. 1 ст. 259 Налогового кодекса РФ. Причем не обязательно использовать один и тот же метод для всех основных средств. По некоторым объектам можно начислять амортизацию линейным методом, а по другим – нелинейным. Это разрешают Методические рекомендации по применению гл. 25 Налогового кодекса РФ, утвержденные Приказом МНС России от 26.02.2002 г. № БГ‑3‑02/98.

А в бухгалтерском учете по-прежнему можно использовать четыре способа начисления амортизации:

* линейный способ;
* уменьшаемого остатка;
* списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
* списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Об этом сказано в п. 18 ПБУ 6/01 „Учет основных средств“.

**Линейный метод** (аналогичен линейному способу по ПБУ 6/01) представляет собой равномерное списание стоимости, ежемесячное начисление одних и тех же сумм в процентах от первоначальной (восстановительной стоимости) имущества. Сумма отчислений получается путем деления первоначальной стоимости на срок полезного использования объекта в месяцах.

**Нелинейный метод** предполагает расчет амортизации исходя из того же срока полезного использования, остаточной стоимости объекта и коэффициента 2. При этом методе имущество будет амортизироваться быстрее. Здесь сумма начислений все время меняется и ежемесячно пересчитывается. Когда остаточная стоимость объекта при нелинейном методе составит 20 % от первоначальной (восстановительной), организация обязана перейти на линейный метод, поделить остаточную стоимость на оставшийся срок полезного использования и начислять амортизацию равными долями.

При расчете применяемой нормы амортизации в отношении отдельных категорий амортизируемых основных средств допускается использование специальных коэффициентов.

При этом необходимо отметить, что выбранный организацией метод закрепляется в учетной политике для целей налогообложения. И в соответствии с п. 3 ст. 259 Налогового кодекса РФ единожды избранный метод по конкретному объекту основных средств не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по этому объекту.

Рассмотрим на примерах применение методов начисления амортизации.

Чтобы рассчитать ежемесячную сумму амортизационных отчислений линейным методом, необходимо первоначальную стоимость объекта основных средств умножить на норму амортизационных отчислений.

Норма амортизационных отчислений в свою очередь рассчитывается по формуле:

,



где К – месячная норма амортизации в процентах;

n – срок полезного использования основного средства в месяцах.

**Пример 1.**

*В феврале 2002 года ЗАО „Спецмашмех“ приобрело станок для обработки пластмассовых изделий и в этом же месяце ввело их в эксплуатацию. Первоначальная стоимость станка равна 135 000 руб. (без НДС).*

Согласно своей учетной политике ЗАО „Спецмашмех начисляет амортизацию в целях налогообложения линейным методом. Классификация относит данный станок к пятой амортизационной группе. Срок его полезного использования может составлять от семи лет одного месяца до десяти лет включительно. Организация установила, что станок будет использовать восемь лет (96 мес.). С марта 2002 года на него стали начислять амортизацию.

*Рассчитаем месячную норму амортизации:*

*К = 100 % = 1,04 %*



*Таким образом, ежемесячно на станок будет начисляться амортизация, равная 1404 руб. (135 000 1,04 %).*



Как уже было сказано, в целях налогообложения амортизацию можно рассчитывать также нелинейным методом. Для этого остаточная стоимость основного средства на начало месяца умножается на норму его амортизации. А в первый месяц эксплуатации основного средства амортизацию исчисляют от его первоначальной стоимости. Но, как уже отмечалось выше, после того, как остаточная стоимость основного средства станет равна 20 процентам от его первоначальной стоимости, порядок расчета амортизации должен измениться. В следующем месяце эта остаточная стоимость принимается за базовую и от нее амортизация исчисляется уже равными долями (как при линейном методе). Об этом сказано в п. 5 ст. 259 Налогового кодекса.

Месячная норма амортизации рассчитывается по формуле:

,



где К – норма амортизации в процентах;

n – срок полезного использования основного средства в месяцах.

**Пример 2**

*В январе 2002 года ООО „Прайд“ приобрело компьютер стоимостью 48 000 руб. (в том числе НДС – 8 000 руб.) и в этом же месяце ввело его в эксплуатацию. Согласно учетной политике амортизацию основных средств в целях налогообложения предприятие начисляет нелинейным методом.*

*Классификация относит компьютеры к третьей амортизационной группе. Срок их полезного использования может составлять от трех лет одного месяца до пяти лет включительно. Организация установила, что срок службы компьютера будет равен трем с половиной годам (42 мес.).*

*Амортизацию компьютера нужно начислять с февраля 2002 года. Норма его амортизации составит:*



*В феврале будет начислена амортизация 1 904 руб. (40 000 руб. 4,76%), а в марте – 1 813 руб. ((40 000 руб. – 1 904 руб.) 4,76%).*



*Так амортизацию нужно будет начислять, пока остаточная стоимость компьютера не снизится до 8 000 руб. (40 000 руб. 20 %).*



*В октябре 2004 года остаточная стоимость компьютера составит 7 960 руб. Поэтому с ноября 2004 года и до конца срока полезного использования (до июня 2005 года включительно, т.е. в течение 8 месяцев) амортизацию нужно будет начислять в размере 995 руб. ().*



Налоговый кодекс устанавливает ограничения на применение нелинейного метода в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, входящих в восьмую – десятую амортизационные группы.

Для сравнения линейного и нелинейного методов целесообразно составить таблицу амортизационных отчислений, где можно наглядно изобразить их динамику.

**Пример 3**

*Возьмем следующие исходные данные для построения таблицы: первоначальная стоимость основного средства составляет 500 000; срок полезного использования равен 20 мес. Соответственно норма амортизации*

*для линейного метода составит = 5%,*



*а для нелинейного – = 10%.*



|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Месяцы | Линейный метод | | | | Нелинейный метод | | | | |
| Первона-чальная стоим. | Срок полезн. использ. | К |  | Первона-чальная стоим. | Остаточ-  ная стоим. | Срок полезн. использ. | К |  |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 500 000 | 20 мес. | 10% | 50 000 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 450 000 | 20 мес. | 10% | 45 000 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 405 000 | 20 мес. | 10% | 40 500 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 364 500 | 20 мес. | 10% | 36 450 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 328 050 | 20 мес. | 10% | 32 805 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 295 245 | 20 мес. | 10% | 29 525 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 265 721 | 20 мес. | 10% | 26 572 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 239 148 | 20 мес. | 10% | 23 915 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 215 234 | 20 мес. | 10% | 21 523 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 193 710 | 20 мес. | 10% | 19 371 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 174 339 | 20 мес. | 10% | 17 434 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 156 905 | 20 мес. | 10% | 15 691 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 141 215 | 20 мес. | 10% | 14 121 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 127 093 | 20 мес. | 10% | 12 709 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 114 384 | 20 мес. | 10% | 11 438 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 102 946 | 20 мес. | 10% | 10 295 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 92 651 | 20 мес. | 10% | 23 163 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 92 651 | 20 мес. | 10% | 23 163 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 92 651 | 20 мес. | 10% | 23 163 |
|  | 500 000 | 20 мес. | 5% | 25 000 | 500 000 | 92 651 | 20 мес. | 10% | 23 163 |

Как видно из приведенной таблицы, на семнадцатом месяце использования основного средства предприятие переходит на линейный метод начисления амортизации. Также из динамики амортизационных отчислений, приведенной в таблице, можно сделать вывод, что нелинейный метод позволяет быстрее самортизировать основные средства. Ведь сумма амортизации в данном случае прямо зависит от размера остаточной стоимости основного средства.

Мы рассмотрели те методы начисления амортизации, которые предусмотрены в Налоговом кодексе РФ и используются в целях налогообложения (то есть в налоговом учете).

В бухгалтерском учете продолжает действовать Положение по бухгалтерскому учету „Учет основных средств“ ПБУ 6/01. В указанном ПБУ предусмотрены две группы амортизации: обычная амортизация (пропорциональная) и ускоренная амортизация (регрессивная). Первые характеризуются тем, что ежегодно в течение всего срока функционирования амортизационные отчисления рассчитываются по одной и той же норме от первоначальной стоимости основных средств. При ускоренной амортизации основная часть начислений концентрируется в первые годы эксплуатации основных средств, сокращается амортизационный период, создаются финансовые условия для ускоренной замены оборудования.

К пропорциональным методам начисления амортизации относятся: линейный метод (уже рассмотренный нами как линейный метод, применяемый в налоговом учете); метод списания стоимости пропорционально объему продукции или работ.

При способе начисления амортизации в зависимости от объема выпуска продукции или работ сумма амортизации определяется путем умножения процента, исчисленного при постановке на учет данного объекта как отношение его первоначальной стоимости к предполагаемому объему выпуска продукции или работ за срок его полезного использования, на показатель фактически выполненного объема продукции или работ за данный отчетный период.

,



где К – сумма амортизационных отчислений;

P – первоначальная стоимость основного средства;

V – предполагаемый (нормативный) объем выпуска продукции;

Vф – фактически выполненный объем продукции.

**Пример 4**

Первоначальная стоимость объекта – 20 000 руб. Предполагаемый объем выпуска продукции в стоимостном выражении за весь нормативный период эксплуатации объекта определен в 100 000 руб. исходя из его производственных характеристик.

Определяем процент ежегодного начисления амортизации по предложенной формуле: (20000 руб./100000 руб.) x 100% = 20 %.

Фактический выпуск продукции в стоимостном выражении по годам составил:

в первый год – 25 000 руб.;

во второй год – 20 000 руб. и т.д.

Расчет амортизации производится:

в первый год – 25 000 руб. 20 % = 5 000 руб.;



во второй год – 20 000 руб. 20 % = 4 000 руб.



Согласно ПБУ 6/01 к ускоренным методам начисления амортизации относятся: метод уменьшаемого остатка и метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Метод уменьшаемого остатка уже был описан нами как нелинейный метод, используемый в целях налогообложения.

При методе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования начисление амортизации производится исходя из первоначальной стоимости объекта и годового соотношения, где в числителе – число лет, оставшихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока службы объекта.

,



где К – сумма амортизационных отчислений;

Р – первоначальная стоимость объекта;

k – число лет, оставшихся до конца срока службы объекта;

n – сумма чисел лет срока службы объекта.

**Пример 5**

Допустим, первоначальная стоимость объекта – 100 000 руб.

Полезный срок службы – 5 лет;

Сумма чисел лет срока полезного использования, необходимая для расчета амортизации при этом способе, определяется следующим образом:

n = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15

Сумма амортизации, подлежащая списанию в отчетном году, определяется:

в первый год =



*во второй год =*



*и т.д.*

Рассмотрев все методы расчета амортизационных отчислений, используемых как в налоговом, так и в бухгалтерском учете, следует отметить достоинства и недостатки того или иного способа.

Достоинства линейного метода начисления амортизации – это равномерность поступлений отчислений в амортизационный фонд, стабильность и пропорциональность в отнесении на себестоимость выпускаемой продукции, простота и высокая точность расчетов. Способ начисления амортизации в зависимости от объема выпуска продукции или работ представляет собой разновидность линейного метода и учитывает специфические условия функционирования отдельных видов объектов основных средств. Начисление износа в зависимости от объема выполненных работ производится, главным образом, по подвижному составу автомобильного и городского транспорта.

Наряду с положительными моментами пропорциональные методы имеют и свои недостатки. Они не всегда обеспечивают полный перенос стоимости основных средств на производимый продукт. Образуется „недоамортизация“ основных средств, представляющая собой прямую потерю стоимости, убыток. Равномерное начисление амортизации не обеспечивает концентрацию ресурсов, необходимую для быстрой замены оборудования, подверженного активному влиянию морального износа.

Стимулирующая роль амортизации существенно возрастает с применением методов ускоренной амортизации основных средств. С точки зрения автора, наиболее оптимальными методами начисления амортизации в условиях рынка являются ускоренные методы. Они позволяют в первые годы работы списывать большие суммы в рамках амортизационных отчислений, что позволяет уменьшить налогооблагаемую базу, а это, в свою очередь дает предприятию возможность сэкономить определенную часть денежных средств. Последнее особенно немаловажно для предприятий, только что начавших свою деятельность. Кроме того, ускоренная амортизация позволяет наибыстрейшим путем восстанавливать средства, потраченные на приобретение основных средств и приобретать новые, более современные и высокопроизводительные основные средства. Этот факт особенно важен в последнее время, когда научно-технический прогресс все быстрее внедряется в нашу жизнь, принося новое оборудование и высокоэффективные технологии.

В связи с тем, что методы амортизационных отчислений, используемые в целях налогообложения, и методы, предусмотренные в ПБУ 6/01 в целях бухгалтерского учета, отличаются друг от друга, важное значение приобретает возможность выбора предприятием тех или иных методов начисления амортизации в рамках методов, предусмотренных Налоговым кодексом и Положением по бухгалтерскому учету „Учет основных средств“ ПБУ 6/01.

Очевидно, что в целях оптимизации работы финансового департамента (бухгалтерии) предприятий, наиболее приемлемыми становятся те методы амортизационных отчислений, которые будет совпадать как в налоговом, так и в бухгалтерском учете. Это методы линейный и уменьшаемого остатка (нелинейный).

# Глава 2. Методы начисления амортизации нематериальных активов в бухгалтерском учете и в целях налогообложения

В наше время миром правит информация. Она неосязаема, но с ней приходится считаться. Информация может принести колоссальные деньги или сделать процветающее предприятие банкротом. Одним словом, реально оценивать хозяйственное состояние организации без достоверных сведений о том, какой информацией оно располагает, невозможно. Поэтому в бухгалтерском учете появилось понятие нематериальных активов.

Учет нематериальных активов – дело тонкое. Основным документом, регламентирующим порядок их бухгалтерского учета, является ПБУ 14/2000 „Учет нематериальных активов“, утвержденное Приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н и введенное в действие с 1 января 2001 г. Порядок налогового учета нематериальных активов регламентирует глава 25 „Налог на прибыль организаций“ НК РФ, которая введена в действие с 1 января 2002 г.

Одно из первых упоминаний нематериальных активов в анналах отечественного бухгалтерского учета относится к 1992 г. В пункте 49 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина России от 20 марта 1992 г. № 10) было сказано, что „к нематериальным активам предприятия, учреждения, используемым в течение длительного периода в хозяйственной деятельности и приносящим доход, относятся права пользования земельными участками, природными ресурсами, патенты, лицензии, ноу-хау, программные продукты, монопольные права и привилегии (включая лицензии на определенные виды деятельности), организационные расходы, торговые марки, товарные знаки и т.п.“.

Заменившее его Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина России от 26 декабря 1994 г. № 170) не внесло ничего нового. Как указывалось в п. 48 этого Положения, „к нематериальным активам, используемым в течение длительного периода (свыше одного года) в хозяйственной деятельности и приносящим доход, относятся права, возникающие:

* из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.;
* из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения;
* из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;
* из прав на ноу-хау и др.

Кроме того, к нематериальным активам относятся права пользования земельными участками, природными ресурсами и организационные расходы“.

Как видно, особенных нововведений не последовало. Они появились только в последнем Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н). В нем нематериальным активам было посвящено целых три пункта. Согласно п.55 „к нематериальным активам, используемым в хозяйственной деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев, и приносящим доход, относятся права, возникающие:

* из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.;
* из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;
* из прав на ноу-хау и др.

Кроме того, к нематериальным активам могут относиться организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал), а также деловая репутация организации.“.

Казалось бы, принципиальных новшеств нет. Однако это не так. Во-первых, из числа нематериальных активов были исключены права на земельные участки. В арбитражной практике земельные участки все чаще признаются объектами основных средств (см. Постановление Президиума ВАС РФ от 19 января 1999 г. № 5523/98). Да и в самом деле, земельный участок совершенно материален, его можно осмотреть, обмерить, описать чисто физическими параметрами. Во-вторых, появился новый вид нематериальных активов – деловая репутация. Разъяснение понятия „деловая репутация“ содержится в Положении по бухгалтерскому учету „Учет нематериальных активов“ ПБУ 14/2000 (утверждено приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н). Согласно п. 27 ПБУ 14/2000, деловая репутация, с позиции бухгалтерского учета, определяется как разница между ценой организации (то есть приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

Положение по бухгалтерскому учету „Учет нематериальных активов“ ПБУ 14/2000 принято во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283. Данное ПБУ утверждено приказом, который вводится в действие с 1 января 2001 г.

Целью принятия ПБУ 14/2000 является установление правил оценки, амортизации, списания нематериальных активов, учета операций, связанных с предоставлением права на использование нематериальных активов, раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. Отдельный раздел ПБУ 14/2000 посвящен деловой репутации организации. Таким образом, в ПБУ 14/2000 значительно расширен спектр вопросов и детализирован ряд моментов, рассматриваемых в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Действие ПБУ 14/2000 согласно пункту 1 данного документа ограничено только коммерческими (кроме кредитных) организациями. Любопытно, что авторы Положения по ведению бухгалтерского учета не делают разницы между учетом нематериальных активов в коммерческих и некоммерческих организациях. Была, впрочем, оговорка, добавленная в п. 56 Положения приказом Минфина России от 24 марта 2000 г. № 31н, что по нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется. Но эту оговорку устранил Верховный Суд Российской Федерации в своем Решении от 23 августа 2000 г. № ГКПИ 00‑6452. В Решении было отмечено, что ни Закон о бухгалтерском учете, ни принятые на его основе постановления Правительства РФ „не ставят установленные ими права организаций на амортизацию основных средств и нематериальных активов в зависимость от их организационно-правовых форм и целей деятельности“. Отсюда можно усмотреть позицию Суда о принципиальном равноправии коммерческих и некоммерческих организаций в вопросах учета и отчетности. Таким образом, вплоть до выхода специального ПБУ некоммерческие организации могут вести учет нематериальных активов по уже установленным правилам.

В пункте 2 ПБУ 14/2000 вновь проводится ограничение по применению данного Положения, но теперь это касается уже объектов. В соответствии с этим пунктом нельзя применять ПБУ к следующим объектам (и, значит, считать их нематериальными активами).

1. Не давшим положительного результата научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам. Здесь прежде всего надо определиться, что подразумевается под положительным результатом. Согласно п.1 ст.769 ГК РФ по договору на выполнение научно-исследовательских работ проводятся обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а по договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ – разрабатываются образец нового изделия, конструкторская документация на него или новая технология. В том случае, если результат проведенных работ не отвечает параметрам технического задания, он, конечно, является отрицательным. Но это не означает, что осуществленные исследования не могут дать какого-то неожиданного эффекта, о котором заказчик даже не подозревал. Как известно, пенициллин был открыт именно в результате плачевно закончившегося исследования, когда молодой лаборант Александер Флеминг по недосмотру оставил открытым окно лаборатории, и порыв ветра занес в пробирку с очищенной питательной средой споры плесневого грибка. Новые знания, полученные случайным образом при проведении заданных исследований, тоже имеют ценность и могут рассматриваться как нематериальные активы. Таким образом, отрицательным результатом при проведении НИОКР надо считать отсутствие каких бы то ни было объективно новых знаний.

2. Не законченным и не оформленным в установленном законодательством порядке научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам. В этом случае все достаточно ясно. Можно объявить об изобретении вечного двигателя, нарисовать конструкторскую документацию и даже сделать демонстрационную модель (что не раз случалось в истории человечества). Но любой факт должен быть надлежащим образом документирован. Какие бы новые знания не были получены в процессе исследования, объективно признать их новизну и ценность можно только при оформлении соответствующих документов.

3. Материальным объектам (материальным носителям), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных. Здесь также все понятно. Проводится элементарное отделение информации от ее носителя. Сама по себе информация нематериальна, но для обмена ею необходимо оказывать воздействие на предметы материального мира. Это не значит, что они сами становятся информацией, т.е. что информация материализуется. Можно записать на диск гениальную формулу, а потом отформатировать его. Запись на диске исчезнет, но формула не перестанет существовать. Можно обратиться к разработчикам, и они запишут ее снова. С точки зрения бухгалтерского учета дискета, кассета, бумага – не более чем расходный материал, и они остаются таковым, какие бы гениальные мысли не были на них запечатлены.

В пункте 3 ПБУ 14/2000 уже даются признаки, которыми должны обладать нематериальные активы. Их всего семь:

1) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры – выше уже говорилось, что надо отличать нематериальные знания, которые лежат в основе нематериальных активов, от их носителей, которые сами по себе материальны и могут рассматриваться как материалы, МБП или основные средства;

2) возможность идентификации (выделения, отделения) от другого имущества;

3) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации – данное использование может быть двояким: с одной стороны, организация может сама применить в своем технологическом процессе новинку какого-нибудь инженера, с другой стороны, она может просто передавать свои права на изобретение или иной результат творческой мысли, и это тоже будет разновидностью услуг, облагаемых НДС (см. ст.148 НК РФ), и здесь также будет использоваться нематериальный актив;

4) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев – данное условие непосредственно связано с определением сроков использования нематериальных активов, о чем будет сказано ниже;

5) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества – в данном случае не ясно, что понималось авторами ПБУ под перепродажей. Видимо, перепродажей следует считать уступку исключительных прав на тот или иной актив. Активы, приобретенные специально для переуступки (как это может быть в литературных агентствах), наверное, нужно рассматривать как товары;

6) способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем – данный критерий является сугубо оценочным и должен определяться самой организацией. Вообще, сложно представить себе такую вещь, которая, будучи запущенной в производство или продажу, не могла бы приносить доход. Поэтому бухгалтер в каждом конкретном случае должен совместно с руководителем решать, будет толк от того или иного актива либо нет. Методические рекомендации, которых стоит придерживаться при принятии решений, можно закрепить в приказе об учетной политике;

7) наличие надлежащим образом оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности.

В пункте 4 ПБУ 14/2000 приведены конкретные примеры нематериальных активов. Из данного пункта следует, что существуют как минимум три вида этих объектов бухгалтерского учета.

К первому относятся объекты интеллектуальной собственности. В статье 138 ГК РФ объектом интеллектуальной собственности признается исключительное право (интеллектуальная собственность) гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, индивидуализации продукции, выполняемых работ или услуг (фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания и т.п.). Очень важный момент: нематериальный актив – это прежде всего право. Вот почему его нельзя отождествлять с теми носителями, на которых запечатлено то или иное произведение интеллектуального труда. В той же статье ГК РФ дается понятие исключительного права. Под ним понимается такое право, которое не может быть передано другим лицам без согласия правообладателя. Суть исключительных прав на тот или иной объект интеллектуальной деятельности определяется соответствующим законом – Законом РФ от 9 июля 1993 г. № 5351-I „Об авторском праве и смежных правах“).

Объекты, исключительные права на которые являются нематериальными активами, приведены в этом же пункте ПБУ. К данному перечню можно добавить исключительные права на архитектурный проект, защищаемые в соответствии с Федеральным законом от 17 ноября 1995 г. № 169-ФЗ „Об архитектурной деятельности в Российской Федерации.

К нематериальным активам второго вида относится деловая репутация.

Третий вид образуют организационные расходы, связанные с образованием юридического лица и признанные в соответствии с учредительными документами вкладом в уставный капитал. Вводя такой вид нематериальных активов, авторы ПБУ 14/2000, похоже, не задавались вопросом практической осуществимости указанной операции. В соответствии с п.6 ст.66 ГК РФ вкладом в имущество хозяйственного товарищества или общества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку. Расходы ни в коем случае не могут быть признаны вещами или имущественными правами. Возможно, авторы имели в виду зачет произведенных расходов в счет оплаты доли в уставном капитале. Но это противоречит принципу, закрепленному в п. 2 ст. 90 и п. 2 ст. 99 ГК РФ, согласно которому не допускается освобождение акционера (участника) от обязанности оплаты акций (внесения вклада) общества, в том числе освобождение его от этой обязанности путем зачета требований к обществу.

В последнем абзаце п. 4 ПБУ 14/2000 имеется пояснение, согласно которому интеллектуальные и деловые качества персонала не включаются в состав нематериальных активов, поскольку „неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них“. Одним словом, если работник организации получает диплом, это еще не значит, что организация стала богаче, даже если она сама оплачивала его обучение.

При сравнении признаков НМА, установленных п.3 ПБУ 14/2000 и п.3 ст.257 НК РФ, становится очевидным, что ряд признаков, обязательных для признания актива в качестве нематериального в бухгалтерском учете, не является обязательным для классификации таких активов в целях налогообложения. Так, в НК РФ не указаны признаки: „отсутствие материально-вещественной (физической) структуры“, „возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества“ и условие „организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества“. Таким образом, в целях налогообложения список потенциальных нематериальных активов существенно шире.

По моему мнению, состав нематериальных активов для целей налогообложения частично совпадает с составом НМА в бухгалтерском учете, за исключением:

* нематериальных активов, которые относятся к таковым по правилам бухгалтерского учета, но отсутствуют в перечне нематериальных активов для целей налогообложения;
* организационных расходов (расходов, связанных с образованием юридического лица, признанных в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал);
* деловой репутации организации, которая согласно п. 27 ПБУ 14/2000 определяется как разница между ценой организации (то есть приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

С другой стороны, для целей налогообложения к НМА относятся владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией относительно промышленного, коммерческого или научного опыта, а также лицензия на право пользования недрами и т. д., которые по правилам бухгалтерского учета объектами НМА не являются.

Однако п. 1 ст. 256 НК РФ установлено, что амортизируемым имуществом в целях налогообложения признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. При этом подп. 7 п. 2 ст. 256 НК РФ установлено ограничение: имущество, первоначальная стоимость которого составляет до 10 000 руб. включительно, в составе амортизируемого имущества не учитывается. Стоимость такого имущества в целях налогообложения включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

Следовательно, в целях налогообложения „малоценные НМА“ также выпадают из состава НМА организации, после того как они будут „введены в эксплуатацию“.

Стоимость объектов НМА погашается путем начисления амортизации в течение установленного срока их полезного использования (п. 14 ПБУ 14/2000).

В соответствии с п. 17 ПБУ 14/2000 срок их полезного использования определяется организацией при принятии к бухгалтерскому учету. Определение срока полезного использования НМА производится исходя из:

* срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ (например, ст.3 Патентного закона от 23 сентября 1992 г. № 3517-1 установлены сроки действия: патента на изобретение – в течение 20 лет; свидетельства на полезную модель – в течение 5 лет; патента на промышленный образец – в течение 10 лет. Статьями 16 и 36 Закона РФ от 23 сентября 1992 г. № 3520-1 „О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров“ установлено, что регистрация товарного знака и свидетельство на право пользования наименованием мест происхождения товара действует в течение 10 лет с правом последующего продления);
* ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. Если по НМА невозможно определить срок полезного использования, то нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации).

В целях налогообложения согласно ст.258 НК РФ сроком полезного использования признается период, в течение которого объект НМА служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию такого объекта и производится исходя из срока действия патента, свидетельства и других законодательно установленных ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности, а также исходя из срока действия соответствующего договора. Если срок полезного использования нельзя установить, то принимается срок в 10 лет (но не более срока деятельности организации, если этот срок был указан в учредительных документах при создании организации).

Из сопоставления норм бухгалтерского и налогового законодательства в отношении определения срока полезного использования НМА можно сделать вывод о том, что нормы бухгалтерского законодательства более либеральны. Так, налоговое законодательство, предлагая налогоплательщику „самостоятельно“ определить срок полезного использования, ограничивает его выбор 10 годами, а бухгалтерское устанавливает планку – 20 лет. Кроме того, налоговое законодательство ущемляет его в праве определить срок полезного использования исходя из срока, в течение которого объект приносит доход.

В соответствии со ст.259 НК РФ для целей налогообложения НМА, также как и для основных средств, могут применяться два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный.

Согласно п.15 ПБУ 14/2000 для целей бухгалтерского учета установлено 3 способа начисления амортизации по НМА:

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

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется (п.16 ПБУ 14/2000):

при линейном способе – исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости НМА на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) как способ начисления амортизации по НМА не используется.

В соответствии со ст.259 НК РФ для целей налогообложения НМА, также как и для основных средств, могут применяться два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется (п.16 ПБУ 14/2000):

при линейном способе – исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости НМА на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости НМА и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного его использования.

Если организацией выбран первый способ, то в течение отчетного года амортизационные отчисления по НМА начисляются ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы, кроме организаций, занятых в сезонных производствах, где годовая сумма амортизационных отчислений по НМА начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

НМА принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

В соответствии с п. 6 ПБУ 14/2000 первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими расходами на приобретение НМА могут быть:

* суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
* регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
* невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;
* вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;
* иные расходы, непосредственно) прав правообладателю (продавцу);
* суммы, уплачиваемые организациям за информационные и связанные с приобретением нематериальных активов.

Не включаются в фактические расходы на приобретение НМА общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов.

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

При приобретении НМА могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость НМА.

В соответствии с п. 3 ст. 257 НК РФ в целях налогообложения первоначальная стоимость амортизируемых НМА определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с настоящим Кодексом.

Таким образом, по мнению автора, положения главы 25 НК РФ практически полностью повторяют требования к формированию стоимости НМА в бухгалтерском учете.

Отдельно хотелось выделить вопрос с приобретением программного обеспечения.

С 1 января 2001 г. в состав НМА не включаются компьютерные программы, на которые организация не имеет исключительных прав, и затраты на получение лицензий на право осуществления определенных видов деятельности. Как правило, исключительные авторские права на покупные компьютерные программы, используемые на предприятии, остаются у фирм‑разработчиков, а организация приобретает лишь право пользования этими программами, а не право собственности, следовательно стоимость такого программного обеспечения, не может быть погашена путем начисления амортизации.

Согласно п. 25 и 26 ПБУ 14/2000 такие программы нужно учитывать на забалансовом счете 002 „Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение“ в оценке, принятой в договоре, а фиксированный разовый платеж учесть как расходы будущих периодов и списать на затраты в течение срока использования программы. Периодические платежи (например, плата за обновление (пополнение) базы СПС), исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются организацией-пользователем в расходы отчетного периода. В налоговом учете согласно п. 26 ст. 264 НК РФ вышеуказанные расходы отражаются в составе прочих расходов, связанных с производством и(или) реализацией. Прочие расходы считаются косвенными расходами и относятся в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации в отчетном (налоговом) периоде, в котором были осуществлены (ст. 318 НК РФ).

Для признания объекта НМА созданным собственными силами организации необходимо выполнение одного из условий:

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

В соответствии с п. 7 ПБУ 14/2000 первоначальная стоимость НМА, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т. п.), за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

В соответствии с п. 3 ст. 257 НК РФ в целях налогообложения стоимость НМА, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Таким образом, по моему мнению, положения главы 25 НК РФ практически полностью повторяют требования к формированию стоимости НМА в бухгалтерском учете.

В соответствии с п.10 и п.11 ПБУ 14/2000 первоначальная стоимость НМА, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету, а первоначальная стоимость НМА, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Глава 25 НК РФ не устанавливает порядок оценки НМА в случае поступления этих объектов безвозмездно либо в качестве вклада в уставный капитал, поскольку в целях этой главы НМА признаются лишь приобретенные или созданные налогоплательщиком объекты 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).

Однако в целях налогообложения, по моему мнению, необходимо организовать обособленный учет поступления этих объектов, поскольку такие объекты не являются амортизируемыми с точки зрения налогового учета и определение их стоимости (кроме имущества, полученного в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации) важно для исчисления суммы полученных внереализационных доходов.

# Заключение

В данной курсовой работе были рассмотрены вопросы, касающиеся амортизационной учетной политики предприятия в целях налогового и бухгалтерского учета. В соответствующих главах перечислены и описаны возможные способы амортизации основных средств и нематериальных активов, раскрыто их содержание и дана сравнительная характеристика с указанием особенностей применения, а также достоинств и недостатков каждого метода.

Из содержания курсовой работы следует необходимость проведения мероприятий по оптимизации амортизационной политики хозяйствующего субъекта и понимания существенности ее влияния на результаты финансово-хозяйственной деятельности и обеспечение стабильного функционирования и развития предприятия.

Амортизационная политика предприятия как составная часть учетной политики оказывает определяющее влияние на процессы управления размерами амортизационного фонда – одного из важнейших источников собственных инвестиций, направляемых на модернизацию производственной базы, техническое перевооружение, капитальное строительство, разработку и внедрение инноваций. Таким образом, планирование амортизационного фонда самым тесным образом связано с выработкой стратегии развития предприятия. Амортизационные отчисления имеют большое значение и как средство, временно компенсирующее недостаток оборотных средств. Наконец, амортизационная политика тесно связана с налогообложением предприятия, поскольку она определяет уровни налогооблагаемых баз налогов на имущество и прибыль.

Оптимизация амортизационной политики является одним из элементов реформирования предприятия в соответствие с “Концепцией реформирования предприятий и иных коммерческих организаций”, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 октября 1997г. №1373. Амортизационные отчисления формируют приходную часть бюджета амортизации, которая должна быть сбалансирована с его расходной частью, определяемой потребностью в инвестициях.

При реализации мероприятий, направленных на оптимизацию амортизационных механизмов, функционирующих на предприятии необходимо учитывать конкретные условия осуществления хозяйственной деятельности, формирующиеся под влиянием факторов микро- и макроэкономической среды, и опираться на анализ действующих норм. Зачастую между нормами законодательства, регулирующими область налогообложения и бухгалтерского учета, существуют отдельные различия, т. е. имеет место юридическая коллизия. Необходимо привести в соответствие нормативные акты законодательства Российской Федерации в ходе осуществления государственной экономической стратегии, экономический, политический и социальный положительный эффект от реализации которой, по моему мнению, может быть достигнут только при наличии эффективной связи между всеми звеньями рыночной системы, а также обеспечении постоянного сотрудничества хозяйствующих субъектов и институтов государства.

# Список использованной литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5.08.2000 № 117‑ФЗ (в ред. Федеральных законов от 05.08.2000 № 118‑ФЗ, от 29.12.2000 № 166‑ФЗ, от 30.05.2001 № 71‑ФЗ, от 06.08.2001 № 110‑ФЗ, от 07.08.2001 № 118‑ФЗ, от 08.08.2001 № 126‑ФЗ, от 27.11.2001 № 148‑ФЗ, от 29.11.2001 № 158‑ФЗ, от 28.12.2001 № 179‑ФЗ, от 29.12.2001 № 187‑ФЗ, от 31.12.2001 № 198‑ФЗ, от 29.05.2002 № 57‑ФЗ, от 24.07.2002 № 104‑ФЗ, от 24.07.2002 № 110‑ФЗ);

2. Постановление Правительство Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1 "О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы"

3. Приказ Минфина РФ от 09.12.1998 № 60н (ред. от 30.12.1999) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98"

4. Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 91н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000"

5. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. от 24.03.2000) "Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации"

6. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (ред. от 18.05.2002) "Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01"

7. Приказ МНС РФ от 26.02.2002 г. № БГ-3-02/98 "Об утверждении методических рекомендаций по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового кодекса Российской Федерации"

8. Бондарь Е. Нематериальные активы: в зоне особого внимания // Бухгалтерское приложение к газете "Экономика и жизнь", вып. 15, апрель 2002 г.

9. Русакова Е. А Амортизация объектов основных средств в учете // "Главбух", № 21 2001 год.

10. Семенов Ю. С. Амортизация основных средств, приобретенных в 2002 году // "Главбух", № 7, 2002 г.

11. Сибирцева М. В. Применение ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов" // "Новое в бухгалтерском учете и отчетности", № 1, январь 2001 г.

12. Сотов А. И. Нематериальные активы. Взгляд юриста на ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов" // "Новое в бухгалтерском учете и отчетности", № 2, 3, январь-февраль 2001 г

13. Финансы предприятий: Учеб. пособие / Колл. Авторов под ред. Е. Бородиной. М., Банки и биржи, Юнити, 1995 г.

14. Экономика предприятия: Учебник / под ред. Проф. Н.А. Сафронова. - М.: Юристъ, 2002 г.

15. Информационно-правовая база "Консультант"

16. Источники Интернета