

степень его удовлетворения предложенным турпродуктом.

Главное, чтобы уровень предлагаемого обслуживания в процессе покупки и потребления турпродукта совпал с уровнем ожидания потребителя. В этом случае высока вероятность того, что потребитель обратится в турфирму в следующий раз и цикл маркетинга возобновится.

Таким образом, сложная внутренняя структура туристской услуги, остро конкурентная ситуация на международном и внутреннем рынках туристских услуг предопределяют некоторые существенные особенности и специфические функции маркетинга туристских услуг. Современный этап развития туристской индустрии диктует новый подход к маркетингу, в основе которого лежат непрерывные эффективные коммуникации в системе «продавец – покупатель» на рынке туристских услуг. Эволюционируя, туристский маркетинг сегодня решает задачу фор-

мирования потребительской лояльности как результат комплексных маркетинговых усилий туристских организаций.

Библиографический список

1. Багиев Г.Л. Маркетинг / Г.Л. Багиев. – СПб.: Питер, 2007.
2. Горовиц Ж. Сервис-стратегия: управление, ориентированное на потребителей / Ж. Горовиц; пер. 2-го англ. изд. – М.: Дело и Сервис, 2007.
3. Джанджугазова Е.А. Маркетинг туристских территорий / Е.А. Джанджугазова. – М.: ТЕИС, 2004.
4. Зорин И.В. Феномен туризма: избранные сочинения / И.В. Зорин. – М.: Наука, 2005.
5. Иган Дж. Маркетинг взаимоотношений. Анализ маркетинговых стратегий на основе взаимоотношений / Дж. Иган; пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008.



УДК 657

Н.П. Литвинова

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ: ОШИБКА НА «СТАРТЕ»

Ключевые слова: нематериальные активы, аналитический и синтетический учет, исключительное право, инвентарный объект, счет, организация учета, лицензионный договор, лицензионное соглашение, расходы, единица учета.

Объем операций с нематериальными активами увеличивается с каждым годом. По данным Федерального института сертификации и оценки интеллектуальной собственности и бизнеса, в Российской Федерации доля нематериальных активов в общей структуре активов всех хозяйствующих субъектов составляет в настоящее время 10(15)% (в промышленности в среднем она равна 15(20)% [1]. В дальнейшем, как считают экономисты, следует ожидать ее значительного увеличения. Основная цель использования данных ресурсов – получение прибыли от реализации продукции, произведенной с использованием нематериальных активов, снижение затрат времени при выполнении

управленческих работ, укрепление имиджа организации.

В бухгалтерском учете понятие нематериальных активов регламентируется ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», в соответствии с которым нематериальными активами признаются объекты, для которых одновременно выполняются следующие условия:

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

2) организация должна осуществлять контроль над объектом. Организация контролирует объект, когда имеет право на

получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам. Право на получение экономических выгод должно быть обосновано наличием надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.;

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

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

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

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

7) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

При выполнении изложенных условий к нематериальным активам можно отнести, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.

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

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду [2].

Определение нематериальных активов для целей налогового учета прописано в пункте 3 статьи 257 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым нематери-

альными 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 мес.).

Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе на патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

К нематериальным активам, в частности, относятся:

1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;

3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;

4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;

5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;

6) владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

К нематериальным активам не относятся:

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

2) интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду [3].

Поскольку в НК РФ отсутствует определение объектов интеллектуальной собственности, для целей налогообложения применяется то значение этого понятия, в каком оно используется в гражданском законодательстве. В отличие от правил

бухгалтерского учета в составе нематериальных активов не учитываются организационные расходы и положительная деловая репутация.

В отличие от правил бухгалтерского учета в составе нематериальных активов учитываются также: права владения на «ноу-хау», секретную формулу или процесс, лицензии на право пользования недрами, а также право на фирменное наименование.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология) [2].

Синтетический учет нематериальных активов, принадлежащих организации на праве собственности, осуществляют на активном счете 04 «Нематериальные активы». Этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов организации, а также о расходах организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости.

Аналитический учет по счету 04 ведется по отдельным объектам нематериальных активов, а также по видам расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении нематериальных активов, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам и т.д.) [1].

Порядок принятия нематериальных активов к бухгалтерскому учету зависит от способа их поступления в организацию.

1. Приобретение нематериального актива за плату:

Оплачена стоимость актива по договору	Дт 60
	Кт 51
Отражен НДС на стоимость нематериального актива	Дт 19
	Кт 60
Отражены расходы по приобретению нематериального актива	Дт 08
	Кт 60
Отражены расходы по государственной регистрации прав на нематериальные активы	Дт 76
	Кт 51
	Дт 08
	Кт 76
Принят к учету объект нематериальных активов	Дт 04
	Кт 08

2. Создание нематериального актива самой организацией:

Начислена заработная плата работникам организации, занятым созданием нематериального актива	Дт 08
	Кт 70
Начислены ЕСН и взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	Дт 08
	Кт 69
Начислена амортизация основных средств, использованных при создании нематериального актива	Дт 08
	Кт 02
Стоимость материалов, запчастей включена в расходы на создание актива	Дт 08
	Кт 10
Отражены расходы по государственной регистрации прав на нематериальные активы	Дт 76
	Кт 51
	Дт 08
	Кт 76
Принят к учету объект нематериальных активов	Дт 04
	Кт 08

3. Получение нематериального актива в счет вклада в уставный капитал организации:

Отражено погашение задолженности учредителя по взносам в уставный капитал	Дт 08
	Кт 75
Принят к учету объект нематериальных активов	Дт 04
	Кт 08

Незнание особенностей организации и ведения учета нематериальных активов приводит к ошибкам. Таким образом, к учету принимается объект, который не является нематериальным активом.

Например, ошибка часто случается при приобретении компьютерных программ.

Организация чаще всего приобретает программный продукт на основании лицензионного договора. В этом случае перехода исключительных прав на программу не происходит (ст. 1233 ГК РФ). Организация лишь получает за плату право пользоваться программой на тех же усло-

виях, что и другие пользователи. Поэтому расходы на приобретение программы не могут быть включены в состав нематериальных активов.

Расходы по приобретению программы должны признаваться расходами будущих периодов, подлежащими списанию в состав текущих затрат исходя из срока, в течение которого планируется использовать указанную программу (п. 65 приказа Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34 «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»).

- | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| 1. Оплачена стоимость программного продукта, приобретенного на основании лицензионного договора | Дт 60
Кт 51 |
| 2. Отражен НДС | Дт 19
Кт 60 |
| 3. Отражены расходы по приобретению программного продукта, приобретенного на основании лицензионного договора | Дт 97
Кт 60 |
| 4. Списаны расходы на приобретение программного продукта в состав текущих затрат | Дт 26
Кт 97 |

Если же фирма приобретает неисключительные права на использование программных продуктов, то расходы на покупку права на использование компьютерных программ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям) она относит к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (подп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ).

- | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| 1. Оплачена стоимость программного продукта, приобретенного на основании лицензионного соглашения | Дт 60
Кт 51 |
| 2. Отражен НДС | Дт 19
Кт 60 |
| 3. Отражены расходы по приобретению программного продукта, приобретенного на основании лицензионного соглашения | Дт 91
Кт 60 |

Если фирма покупает бухгалтерскую компьютерную программу по лицензионному договору, она не вправе включить расходы на приобретение программы в состав НМА.

Аналогичная по сути ситуация возникает и в тех случаях, когда организация автоматически включает в состав нематериальных активов расходы на создание лю-

бого веб-сайта, вне зависимости от намерений по его использованию. На самом деле, если организация не приобретает исключительных прав на веб-сайт, а на сайте размещена рекламная информация, то затраты по созданию сайта следует учитывать в составе прочих расходов, как расходы на рекламу согласно п. 4 ст. 264 НК РФ.

Принятие к учету объекта, который не является нематериальным активом, приводит к искажению данных бухгалтерской отчетности (форма № 1 «Бухгалтерский баланс» и форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу») и невозможности подтверждения достоверности статьи баланса «Нематериальные активы». Наличие таких ошибок свидетельствует о низком уровне внутреннего контроля в организации. Нарушение методологии бухгалтерского учета операций с нематериальными активами может иметь существенные налоговые последствия.

Что же делать, если все же к бухгалтерскому учету приняты объекты, не являющиеся нематериальными активами?

Основная рекомендация по исправлению данной ошибки сводится к инвентаризации и исключению объектов, не удовлетворяющих критериям признания, из состава нематериальных активов с пересчетом, в случае необходимости, сумм, отнесенных в состав расходов отчетного и предшествующих периодов. Кроме того, необходимо представить в налоговые органы уточненную налоговую декларацию, уплатить недоимку и пени за соответствующие отчетные (налоговые) периоды.

Библиографический список

1. Воронина Л.И. Учет нематериальных активов: учеб. пособие / Л.И. Воронина. – М.: Эксмо, 2005. – 237 с.
2. Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ от 23.01.2008 № 10975).
3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000 г.) (ред. от 30.07.2010 г.) (с изм. и доп., вступившими в силу с 02.09.2010 г.).

