

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего  
образования  
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА  
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ  
при ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

ЮЖНО-РОССИЙСКИЙ ИНСТИТУТ УПРАВЛЕНИЯ - ФИЛИАЛ

Факультет экономики

Программа подготовки специалистов среднего звена 38.02.01 Экономика и бухгалтерский  
учет (по отраслям)

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему:

«Учет, оценка и аудит нематериальных активов»

**Автор работы:**

студент 2 курса  
очной формы обучения  
Комар Полина Валерьевна  
подпись Колма

**Руководитель работы:**

преподаватель  
Афанасьева Ирина  
Александровна  
подпись \_\_\_\_\_

**Председатель цикловой  
методической комиссии**

преподаватель  
Мальшева Юлия Александровна  
подпись \_\_\_\_\_

## Содержание

Введение .....	3
1 Теоретические основы учета, оценки и аудита нематериальных активов.....	5
1.1 Понятие и классификация нематериальных активов.....	5
1.2 Учет нематериальных активов .....	8
1.3 Оценка и аудит нематериальных активов .....	14
2 Практика учета, оценки и аудита нематериальных активов на примере ООО «Вав-групп».....	21
2.1 Динамика, структура и использование нематериальных активов ООО «Вав-групп» .....	21
2.2 Бухгалтерский учет нематериальных активов ООО «Вав-групп».....	29
2.3 Организация оценки и аудита нематериальных активов ООО «Вав-групп» .....	34
Заключение.....	37
Библиографический список.....	39
Приложения.....	43

## Введение

В настоящее время деятельность практически каждой организации не обходится без применения нематериальных активов. Современные экономические условия привели к тому, что в российском учете происходит возрастание роли нематериальных активов в формировании финансового имиджа предприятия, а также повышения эффективности его функционирования.

Перестройка экономики на современных экономических принципах в нашей стране требует максимальной заинтересованности во внедрении нововведений; высокой инновационной активности на базе собственного развивающегося потенциала. Российская экономика взяла в настоящее время курс на инновационное развитие. Последним толчком к пониманию необходимости обновления экономики через инновационное развитие стали экономические санкции введенные странами ЕС и США. В целях эффективного использования инноваций особое внимание необходимо обратить на стимулирование активности к занятию инновационной деятельностью со стороны государства посредством принятия многочисленных законодательных актов.

Основная роль оценки интеллектуальной собственности сводится к своевременному и полному учету и контролю за достоверностью информации об объектах интеллектуальной собственности, отражаемой в бухгалтерской и налоговой отчетности.

Данные обстоятельства повышают значимость вопросов изучения, анализа, выработки рекомендаций по бухгалтерскому учету и аудита нематериальных активов.

Цель работы состоит в рассмотрении вопросов учета, оценки и аудита нематериальных активов.

Для реализации поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть понятие и классификацию нематериальных активов;
- раскрыть вопросы учета нематериальных активов;
- провести оценки и аудит нематериальных активов;
- рассмотреть динамику, структуру и использование нематериальных активов ООО «Вав-групп»;
- раскрыть бухгалтерский учет нематериальных активов ООО «Вав-групп»;
- проанализировать организацию оценки и аудита нематериальных активов ООО «Вав-групп».

Объект исследования – ООО «Вав-групп». Предмет исследования – учета, оценка и аудита нематериальных активов ООО «Вав-групп».

При написании работы использованы методы анализа, сравнения, изучения, группировки

Информационной основой для написания работы послужили нормативно – законодательные акты по бухгалтерскому учету и оценке, труды отечественных и зарубежных бухгалтеров и аудиторов.

В изучение учетного процесса, разработку принципов и этапов учета в том числе и НИОКР внесли отечественные исследователи, среди которых П.С. Бехруких, Н.П. Кондаков, М.И. Макарьева и многие другие.

Структура работы состоит из введения, двух глав, заключения, библиографического списка и приложений.

# **1 Теоретические основы учета, оценки и аудита нематериальных активов**

## **1.1 Понятие и классификация нематериальных активов**

Важнейшей характеристикой, свидетельствующей об эффективности деятельности организации, выступает его стоимость. При этом значимое влияние на рост стоимости организации имеют нематериальные активы. В настоящее время, стоимость приобретений компаний может в разы превышать стоимость их основного капитала. Это связано с тем, что на стоимость предприятия оказывают крайне большее значение не только материальные, но и нематериальные активы, которые не имеют физического выражения в определенной форме.

В наиболее общем виде «Под нематериальными активами понимается объем прав предприятия на определенную группу объектов, не имеющих материально-вещественного содержания и приносящих доход предприятию в течение периода, оговоренного действующим законодательством»<sup>1</sup>.

Критерии, которым должны удовлетворять нематериальные активы представлены на рисунке 1.

Существует 4 вида нематериальных активов:

- Объекты интеллектуальной собственности;
- Имущественные права;
- Отложенные, или отсроченные, расходы;
- Деловая репутация организации.

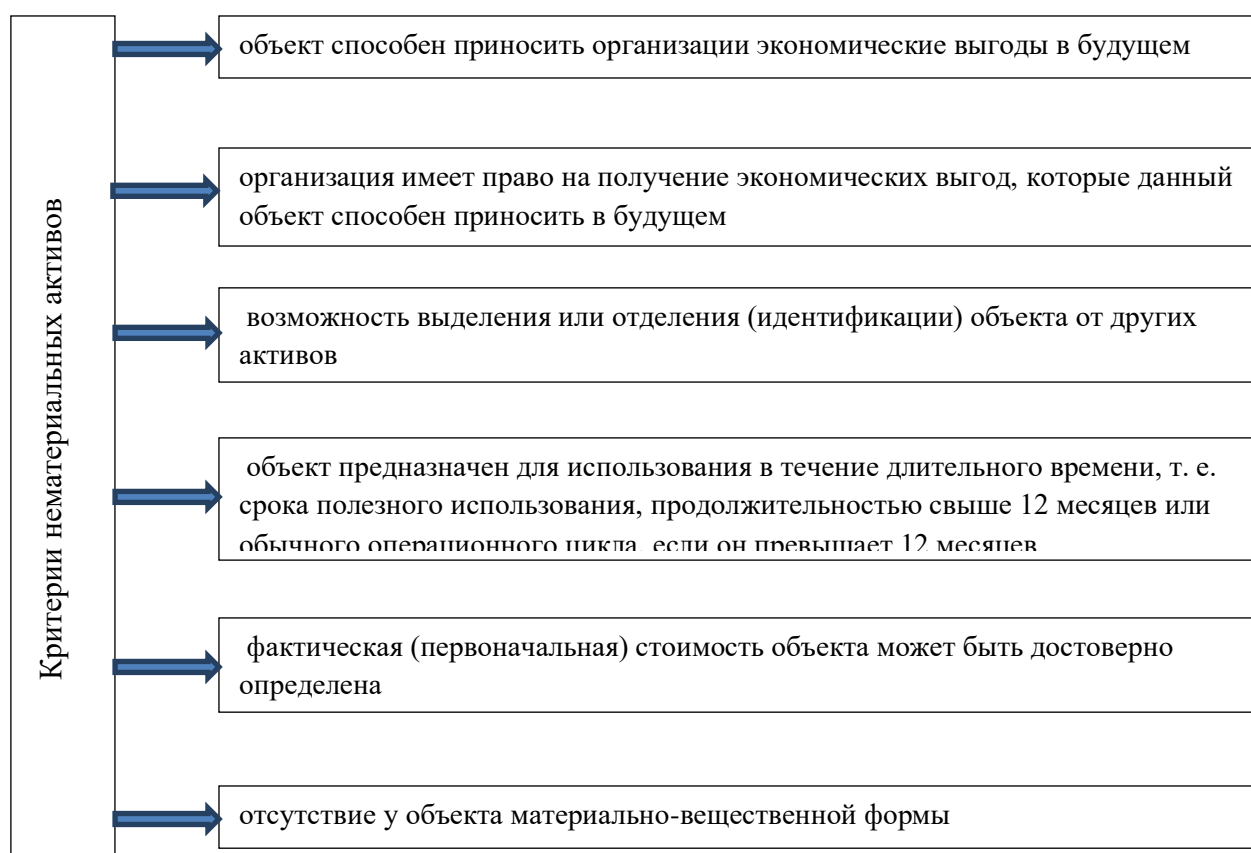
Рассмотрим данные типы нематериальных активов более подробно.

Первый тип – это объекты интеллектуальной собственности. В наиболее общем виде под интеллектуальной собственностью понимаются права авторов на результаты их интеллектуальной деятельности, а также временное исключительное право, закрепленное законодательством. Отечественное

---

<sup>1</sup> Хурухова Х.М., Раджабова М.Г. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета нематериальных активов//Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики. 2019. № 7-1. С. 114.

законодательство в качестве объектов интеллектуальной собственности выделяет права на объекты промышленной собственности (изобретения, полезные модели, фирменные наименования, товарные знаки и т.д.), объекты авторского и смежных прав (базы данных, различные литературные, художественные произведения, программы для ЭВМ, передачи организаций вещания и т.д.), а также нетрадиционные объекты интеллектуальной собственности (рационализаторские предложения, научные открытия, сорта растений и т.д.)



**Рис. 1 Критерии, которым должен удовлетворять объект для признания его нематериальным активом<sup>2</sup>**

Следующий тип нематериальных активов – это имущественные права. Они включают в себя права на использование земельных участков, природных

<sup>2</sup>Составлено автором на основе положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н. – Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс». – Режим доступа: [http:// www.base.consultant.ru](http://www.base.consultant.ru)

ресурсов, водных объектов. Для подтверждения таких имущественных прав используются лицензии. Обладатели лицензии, в качестве которых могут выступать юридические и физические лица получают исключительные права на использование недр, земельных участков в конкретных границах и в конкретный период времени.

Следующим видом нематериальных активов являются отложенные либо отсроченные расходы. Это расходы организации на создание предприятия. Сюда могут включаться юридические и иные услуги, которые были понесены при создании предприятия.

Следующий тип нематериальных активов – деловая репутация организации. Очень часто деловую репутацию организации обозначают как гудвилл. Для того, чтобы определить деловую репутацию необходимо от покупной цены организации вычесть балансовую стоимость ее имущества. Если же в состав деловой репутации включаются объекты, которые приобретаются по конкурсу либо на аукционе, то для расчета деловой репутации нужно вычесть из уплачиваемой покупателем покупной цены оценочную стоимость проданной организации<sup>3</sup>.

Помимо рассмотренного, существует еще достаточно большое количество подходов к классификации нематериальных активов. Они включают в себя как общеэкономические, так и бухгалтерские подходы. Представленный выше подход к классификации является одним из видов общеэкономического подхода. Что касается бухгалтерского подхода, то в качестве признаков для классификации нематериальных активов в рамках него служат отношение к хозяйствующему субъекту, возможность использовать механизм амортизации, наличие материального носителя и иные признаки.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup>Кулигина С.В., Нарсия Т.И. Проблемы оценки и бухгалтерского учета нематериальных активов//В сборнике: Наука и образование: отечественный и зарубежный опыт Сборник трудов XXIV международной научно-практической конференции. 2019. С. 269-272.

<sup>4</sup> Демченко, С.Г. Экономическая сущность и учет нематериальных активов [Текст] / С.Г. Демченко, А.С. Стрельникова // Вестник АГТУ. – 2015. -№3. – С. 127.

Для классификации нематериальных активов при бухгалтерском подходе применяются требования ПБУ 14/2007 и методология бухгалтерского учета. Пример классификации нематериальных активов в соответствии с общеэкономическим и бухгалтерским подходом представлен в приложении 1.

Таким образом, проведенный анализ позволяет сделать вывод о сложности классификаций нематериальных активов. Рассмотренные классификации могут быть рассмотрены и с экономической и с бухгалтерской точек зрения. Необходимо отметить, что большое количество подходов к классификации нематериальных активов является проблемой для их правильной идентификации и оценки.

## **1.2 Учет нематериальных активов**

Для бухгалтерского учета нематериальных активов (НМА) используется счет 04 «Нематериальные активы». Указанный счет является активным и сальдовым. Учет НМА на указанном счете ведется по их первоначальной стоимости. По дебету счета 04 отражается сальдо и поступление нематериальных активов, по кредиту — их выбытие.

Основными видами поступления нематериальных активов являются:<sup>5</sup>

- приобретение за плату;
- создание своими силами и с привлечением сторонних исполнителей на договорной основе;
- приобретение на условиях обмена;
- поступление от учредителей в счет вклада в уставный капитал организации;
- безвозмездное поступление (по договору дарения);
- поступление для осуществления совместной деятельности.

В качестве оснований для того, чтобы оприходовать объект в состав

---

<sup>5</sup> Суйналиева Н.К., Эркинбеков А.Э. Организация учета нематериальных активов в организациях//Евразийское Научное Объединение. 2019. № 12-3 (58). С. 275.



нематериальных активов выступают свидетельство на право пользование либо патент.

Расходы, связанные с поступлением нематериальных активов по любой причине, относят вначале в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных и материальных счетов: Д-т 08 К-т 76, 10, 70, 69.

После принятия к учету приобретенные или созданные нематериальные активы отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по первоначальной стоимости: Д-т 04 К-т 08.

В бухгалтерском учете поступление нематериальных активов отражается следующими проводками представленными на рис. 2 <sup>6</sup>:



**Рис. 2 Проводки при поступлении нематериальных активов**

<sup>6</sup> Составлено автором на основе плана счетов бухгалтерского учета

Стоимость безвозмездно полученного от других предприятий НМА включается в прочие доходы организации-получателя в размере ежемесячно начисленной суммы амортизации и облагается налогом на прибыль.

- Поступление НМА для осуществления совместной деятельности:

Д-т 04 К-т 80 «Уставный капитал» — на согласованную стоимость.

- Поступление НМА при получении имущества в доверительное управление:

Д-т 04 К-т 79 — на согласованную стоимость.

Согласно ст. 159 Налогового кодекса РФ, первоначальная стоимость НМА, созданных для собственных нужд, облагается НДС. Суммы НДС, уплаченные поставщикам ресурсов, которые использовались при создании НМА, подлежат возмещению из бюджета.

Синтетический учет по счету 04 ведут в журнале-ордере № 13.

Аналитический учет нематериальных активов ведут в карточке учета нематериальных активов (ф. НМА-1).

Выбывают нематериальные активы в следующих случаях:

1. Если наступил моральный или физический износ актива, в связи с чем он становится непригоден к дальнейшему использованию
2. При передаче НМА другому предприятию за плату, то есть продажа
3. При безвозмездной передаче актива другому предприятию, то есть дарение
4. Внесение в уставный капитал другого предприятия

По сути дела, нематериальные активы могут покинуть предприятие в тех же случаях, что и основные средства.

#### *Выбытие НМА при списании*

Если нематериальный актив испорчен, закончен срок его полезного использования, НМА потерял свои функции и свойства и не пригоден к дальнейшему использованию по назначению, то его необходимо списать с учета.

Для того, чтобы оценить состояние актива, должна быть создана специализированная комиссия. Данная комиссия по итогам анализа принимает решение о потребности в списании объекта. Для этого должен быть составлен приказ, где указывается, какой нематериальный актив должен быть списан. Помимо этого, в приказе должны быть указаны причина подобного списания. При этом сам процесс списания осуществляется на основании особого акта. Если объект снят с учета, то должна быть предоставлена пометка в карточке учета нематериальных активов. Указанная карточка имеет наименование НМА-1.

Если нематериальные активы выбывают, то должна быть списана остаточная стоимость в расходы организации. Чтобы определить указанную стоимость, нужно от первоначальной стоимости вычесть амортизацию. При этом в расчет должна быть взята та амортизация, которая начислена на дату списания. Проводки при списании нематериальных активов представлены в таблице 1.



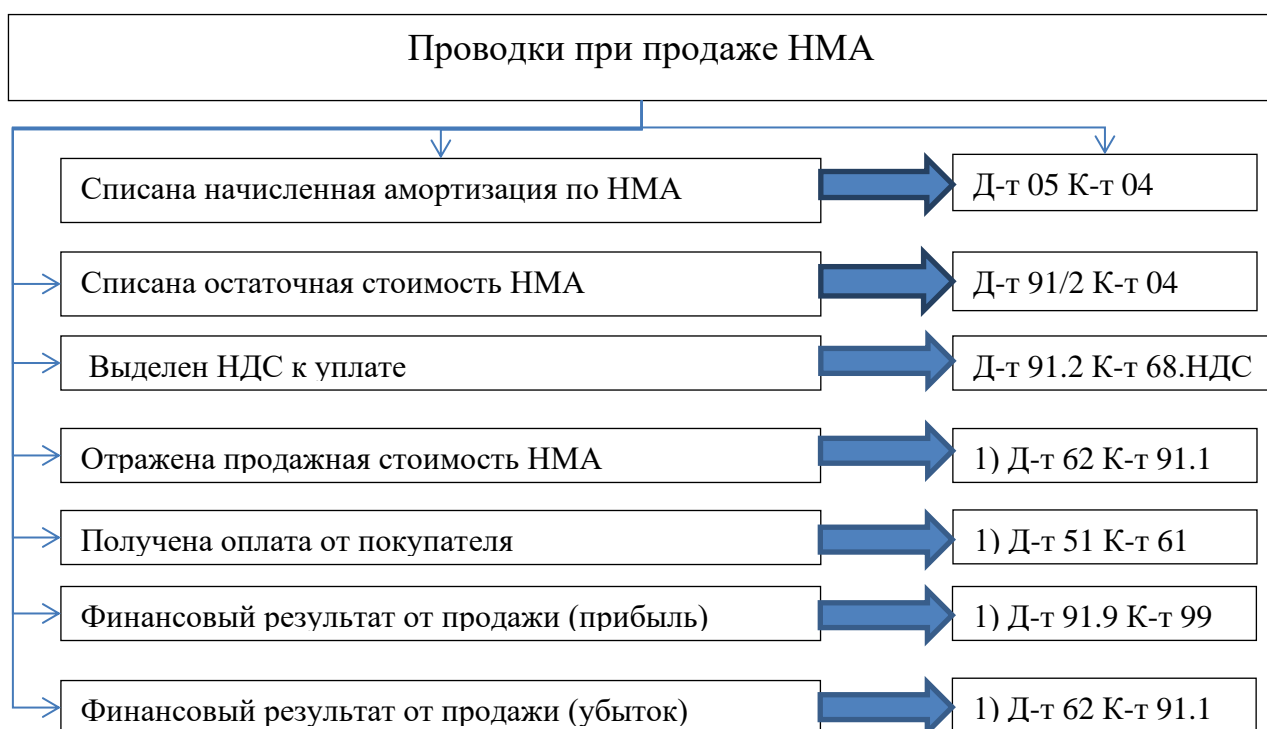
**Рис. 3 Проводки при списании НМА<sup>7</sup>**

Для того, чтобы оформить реализацию нематериальных активов необходимо использовать 91 счет. Исключение составляют те случаи, когда продажа нематериальных активов – это обычная деятельность организации.

<sup>7</sup> Тохунц Н.Б., Сиганьков А.А., Далакова А.Х. Учет нематериальных активов в системе управления стоимостью предприятия//Иновации. 2018. № 8 (214). С. 48.

Для того, чтобы осуществить такое оформление, необходимо по дебету счета собрать все затраты, которые связаны с реализацией, а по кредиту – выручку от продажи.

Далее необходимо рассмотреть случай, когда исключительное право на актив подлежит передаче иному юридическому либо физическому лицу. В данном случае, остаточная стоимость активов также должна быть списана с использованием 91 счета. В данном случае остаточная стоимость списывается в дебет счета 91. Проводки выполняются аналогичные списанию при износе.



**Рис. 3 Проводки при продаже НМА<sup>8</sup>**

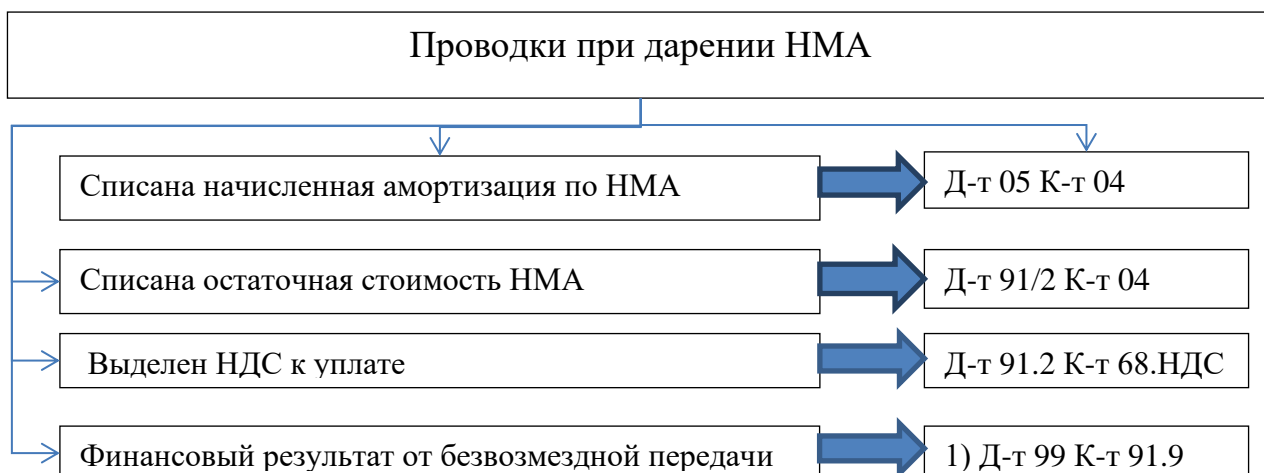
При дарении объект передается по остаточной стоимости, которая формируется по кредиту сч.04.

Безвозмездная передача приравнивается к продаже, поэтому для оформления этой процедуры также нужно воспользоваться счетом 91 и не забыть начислить НДС с рыночной стоимостью этого НМА.

По дебету счета собираются все расходы по безвозмездной передаче актива: остаточная стоимость, НДС, прочие расходы. Сумма всех этих

<sup>8</sup> Составлено автором на основе Тохунц Н.Б., Сиганьков А.А., Далакова А.Х. Там же С. 7

расходов будет составлять убыток от дарения, который отражается проводкой Д99 К91.9.

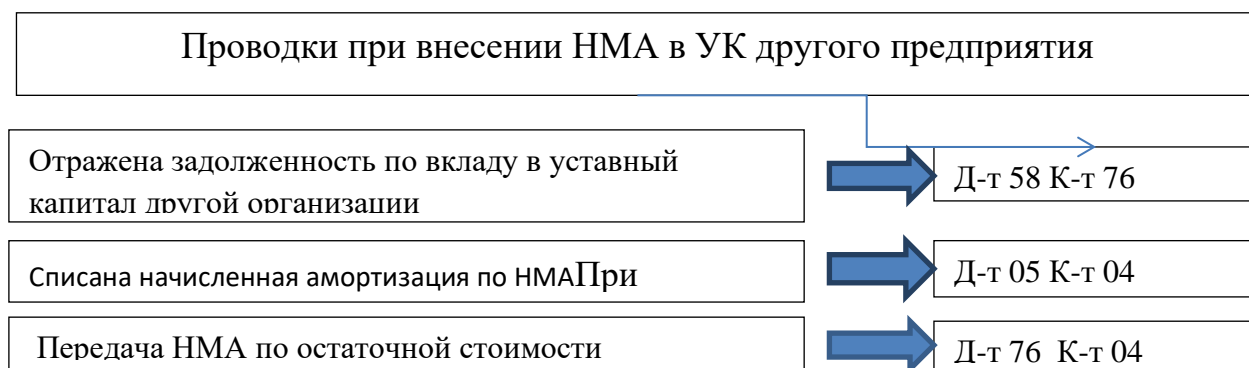


**Рис. 4 Проводки при дарении НМА<sup>9</sup>**

Рассмотрим особенности внесения НМА в УК другого предприятия.

Здесь учет отражается несколько по-другому. В данном случае внесение НМА в уставный капитал считается финансовым вложением с целью получения прибыли в виде дивидендов. Поэтому тут надо воспользоваться счетом 58. Проводка, отражающая задолженность предприятия по вкладу в УК, имеет вид Д58 К76.

Передача актива выполняется по остаточной стоимости. С кредита сч.04 остаточная стоимость НМА списывается в дебет сч.76. Проводка имеет вид Д76 К04.



**Рис. 5 Проводки при внесении НМА в УК другого предприятия<sup>10</sup>**

<sup>9</sup> Составлено автором на основе Тохунц Н.Б., Сиганьков А.А., Далакова А.Х. Там же С. 12

<sup>10</sup> Тохунц Н.Б., Там же С. 50

В процессе использования нематериального актива происходит постепенное списание его первоначальной стоимости с помощью амортизационных отчислений. С 1 числа месяца, следующего за месяцем поступления, необходимо рассчитывать амортизацию и списывать ее величину в расходы. Списание стоимости НМА с помощью амортизационных отчислений происходит на протяжении всего срока полезного использования актива.<sup>11</sup>

Таким образом, нематериальные активы (НМА) представляют собой особый вид активов (внеоборотных активов) организации, которые не имеют материально-вещественной формы. Требование об отсутствии материально-вещественной формы подразумевает, что объектом учета является право хозяйствующего субъекта на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации. Нематериальные активы являются специфичными объектами бухгалтерского учета, что и обуславливает различия во мнениях ученых относительно критериев признания нематериальных активов в качестве объектов бухгалтерского учета.

### **1.3 Оценка и аудит нематериальных активов**

В настоящее время как в международной, так и отечественной практике оценки имущества используются три подхода: доходный, затратный и сравнительный.

Для оценки текущей стоимости нематериальных активов используются в основном доходный и затратный подходы.

---

<sup>11</sup> Составлено автором на основе Гайнуллина К.И., Мурзагалина Г.М. Учет амортизации нематериальных активов//В сборнике: НАУКА СЕГОДНЯ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ материалы международной научно-практической конференции: в 3 частях. 2017. С. 39.

Что касается сравнительного подхода, то он практически не используется, так как зачастую достаточно сложно подобрать объект для сравнения при оценке нематериальных активов.

Для оценки нематериальных активов при использовании доходного подхода могут быть использованы метод дисконтированных денежных потоков; прямой капитализации дохода; освобождения от роялти; избыточных прибылей.

При оценке нематериальных активов методов дисконтированных денежных потоков их текущая стоимость определяется на основании прогнозных потоков доходов от использования данных объектов. Прогнозные походы являются денежными потоками от использования объектов интеллектуальной собственности в течение всего срока использования. В прогнозные доходы входят денежные средства, которые поступили по истечению использования объекта. В свою очередь в текущую стоимость нематериальных активов входят все прогнозные доходы от их использования. Именно на основании текущей стоимости определяется цена за объект, при которых расходы, понесенные на приобретение нематериального актива и доведения его до состояния, которое пригодно для эксплуатации, могут быть компенсированы за период полезного использования.<sup>12</sup>

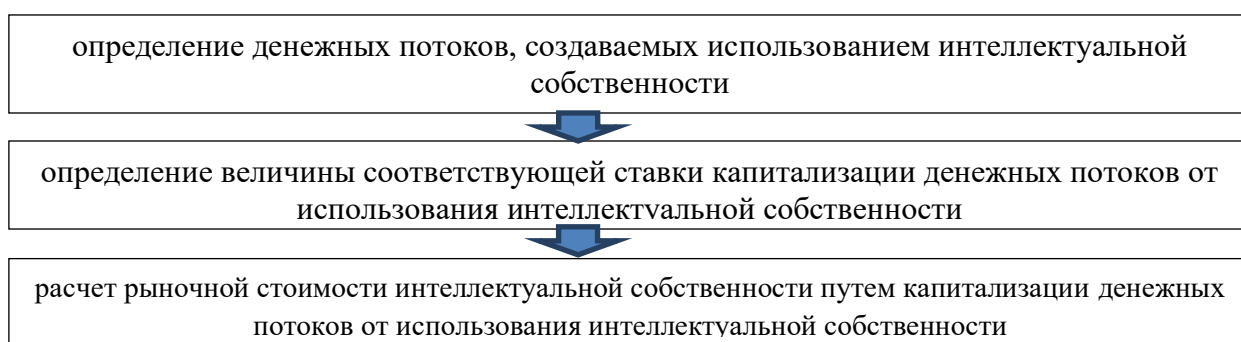
Следующим методом, используемым при доходном подходе является метод освобождения от роялти. Стоимость актива определяется как итоговая сумма всех лицензионных платежей (роялти) по объекту интеллектуальной собственности, используемому на основании заключенного лицензионного соглашения. Для того, чтобы определить ставку роялти, необходимо установить процент от выручки, которая поступает от продажи изделия, для которого используется нематериальных актив<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Шатраков А. Ю. Условия и механизмы управления нематериальными активами. – М.: Экономика, 2019. – С. 102.

<sup>13</sup> Султанова М.К. Оценка стоимости нематериальных активов в условиях конвергенции международной и российской систем финансовой отчетности//Управленческий учет. 2016. № 2. С. 100.

Еще один метод оценки нематериальных активов в рамках доходного подхода – это метод капитализации дохода. Он используется тогда, когда объект интеллектуальной собственности за равные периоды времени приносит равные или изменяющиеся одинаковыми темпами доходы. Величина стоимости указанных доходов определяется на основании будущих денежных потоков от использования объектов интеллектуальной собственности. Процедура определения стоимости объектов интеллектуальной собственности на основании данного метода представлена рисунке 6.



**Рис. 6 Процедура определения стоимости нематериальных активов на основании метода капитализации дохода**

Следующий метод для определения стоимости нематериальных активов на основании доходного подхода – это метод избыточных прибылей. Расчет стоимости нематериальных активов указанным методом предполагает определение среднеотраслевой прибыли на активы, которая затем сравнивается с показателями прибыли анализируемой организации. При использовании указанного метода предполагается, что у организации есть нематериальный актив, который не отражен в балансе (либо отражен, но по заниженной стоимости). Организация, используя данный актив получает дополнительную прибыль. Исходя из этого стоимость нематериального



активы определяется путем умножения данной прибыли на коэффициент капитализации<sup>14</sup>.

Что касается затратного подхода, то он используется для оценки нематериальных активов, которые не приносят стабильных доходов. В основе данного подхода лежит расчет стоимости по созданию объектов интеллектуальной собственности на основании приемлемой нормы прибыли. Указанный метод весьма точен, с его помощью можно учесть все затраты, которые понесены на создание нематериальных активов. Затратный подход лежит в основе оценки нематериальных активов в отечественной системе бухгалтерского учета в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» за некоторым исключением. Оценка нематериальных активов, которые поступают в организацию производится на основании их первоначальной стоимости. В свою очередь в основе расчет первоначальной стоимости зависит способа поступления активы. Первоначальная стоимости активов может быть изменена в случае переоценки либо обесценения объектов интеллектуальной собственности. В течение срока полезного использования в отношении нематериальных активов предприятия могут применяться помимо первоначальной стоимости и другие способы оценки восстановительная, рыночная, инвестиционная, залоговая, страховая и остаточная стоимости. (приложение 2).

Затратный подход используется для целей инвентаризации, балансового учета, определения минимальной цены интеллектуальной собственности, ниже которой сделка для владельца нематериального актива становится невыгодной.

Аудит нематериальных активов осуществляется в три этапа.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Семькина Л. Н., Назаренко Д. В. Классификация и оценка нематериальных активов в системе бухгалтерского учета // Молодой ученый. — 2014. — №3. — С. 533.

<sup>15</sup> Асиян Л.С., Кузьмина Г.И. Аудит нематериальных активов//В сборнике: Университетская наука - региону Материалы V-й ежегодной научно-практической конференции преподавателей, студентов и молодых ученых Северо-Кавказского федерального университета. Под редакцией Л.И. Ушвицкого, А.В. Савцовой. 2017. С. 512.

На первом этапе аудитор собирает первичную информацию об объекте аудита. Так, аудитор изучает положения учетной политики предприятия в части учета нематериальных активов.

В частности он выделяет:

Порядок и критерии признания актива нематериальным, в данной организации.

Установленный метод амортизации нематериальных активов.

Порядок синтетического и аналитического учета нематериальных активов и их амортизации.

Порядок учета нематериальных активов при их выбытии или списании.

Порядок документального оформления учета нематериальных активов.

Порядок отражения в учетных регистрах и отчетности нематериальных активов.

После изучения схемы учета данного объекта аудита, аудитор оценивает систему контроля учета нематериальных активов. Затем, аудитор определяет план и программу аудита, предварительно рассчитав уровень существенности и оценив аудиторские риски.

На следующем этапе, аудитор шаг за шагом проверяет все элементы учета нематериальных активов в аудируемой организации.

Прежде всего, он проверяет имеющиеся на балансе нематериальные активы на признаки их соответствия, которые утверждены ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

Так, исходя из положений данного документа, аудитор фиксирует в рабочей таблице следующие критерии нематериального актива: <sup>16</sup>

1. Отсутствие физической формы.
2. Возможность выделения из других активов (идентификации).
3. Непосредственное использование в хозяйственной деятельности.

---

<sup>16</sup> Прокопьева Ю.В. Применение аналитических процедур в аудите нематериальных активов в сборнике: региональная конкурентоспособность и образование в контексте глобальных вызовов//Сборник статей Международной научно-практической конференции IV Уральского вернисажа науки и бизнеса. ФГБОУ ВО «Челябинский государственный университет». 2017. С. 298.

4. Использования сроком не менее одного года.
5. Способность принести организации экономические выгоды.
6. Отсутствие изначального намерения их продать.
7. Соответствующее документальное оформление.

Далее, аудитор проверяет сплошным или выборочным способом, порядок учета нематериальных активов на счетах учета. Аудитор определяет корректность отражения стоимости данных активов на соответствующих синтетических счетах и их аналитический учет.

Также аудитор проверяет отражение движения нематериальных активов при их выбытии или списании.

Далее, аудитор сопоставляет данные на счетах учета и в регистрах данным в бухгалтерской отчетности. Весь процесс аудита на втором этапе, аудитор фиксирует в рабочих документах аудитора. Это рабочие таблицы, «опросники», анкеты, оценочные листы и т.д.<sup>17</sup>

На третьем этапе, аудитор подводит конечные итоги выполненной работы. На основании записей в рабочих документах, он формирует аудиторское заключение, в котором отражается его профессиональное суждение о качестве учета нематериальных активов.

Таким образом, в основе оценки нематериальных активов лежат затратный, доходных и сравнительный подходы. Затратный подход используется для оценки нематериальных активов, которые не приносят стабильных доходов. В основе данного подхода лежит расчет стоимости по созданию объектов интеллектуальной собственности на основании приемлемой нормы прибыли. Указанный метод весьма точен, с его помощью можно учесть все затраты, которые понесены на создание нематериальных активов. Для доходного подхода характерно выведение текущей стоимости с привязкой к потенциальным выгодам от использования конкретного актива. В

---

<sup>17</sup> Гарсаева Л.Л., Воропаева О.А. Развитие методики аудита нематериальных активов//В сборнике: Актуальные проблемы экономики, учета, аудита и анализа в современных условиях Сборник научных работ студентов, аспирантов и профессорско-преподавательского состава по итогам Национальной научно-практической конференции. Под редакцией М.В. Петровской, В.З. Чаплюка, Л.Н. Сорокиной. 2018. С. 150.

результате объекту будет присвоена его справедливая цена, которая не зависит от фактических затрат на разработку или приобретение нематериального актива. Сравнительный подход предполагает оценку нематериальных активов на основании сравнения со стоимостью аналогичных нематериальных активов. Последний используется достаточно редко в связи с объектом сложностью выделения объектов для сравнения.

Аудит нематериальных активов включает в себя три этапа: сбор первичной информации об объекте аудита, проверка всех элементов учета нематериальных активов в аудируемой организации, подведение конечных итогов выполненной работы. Целью аудита нематериальных активов является формирование мнения о степени достоверности бухгалтерской отчетности по разделу нематериальных активов и установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с нематериальными активами действующим в Российской Федерации нормативным документам.

## **2 Практика учета, оценки и аудита нематериальных активов на примере ООО «Вав-групп»**

### **2.1 Динамика, структура и использование нематериальных активов ООО «Вав-групп»**

Анализ учета, оценки и аудита нематериальных активов в рамках настоящего исследования было проведено на примере общества с ограниченной ответственностью «Вав-групп».

Основным направлением деятельности организации является Торговля оптовая зерном, необработанным табаком, семенами и кормами для сельскохозяйственных животных. Организация создана относительно недавно в 2018 году. Вместе с тем, в целях повышения эффективности своей деятельности организация активно использует инновационные разработки, связанные с внедрением собственных торговых систем, позволяющих осуществлять торговлю зерном на товарных биржах. Кроме того, в организации применяются программы складского учета, бухгалтерского учета, ERP системы, позволяющие оценивать эффективность деятельности сотрудников. На ряд полезных изобретений ООО «Вав-групп» были получены патенты и лицензии. Все это обусловило выбор ООО «Вав-групп» в качестве объекта исследования.

Основная цель ООО «Вав-групп»– это извлечение максимально возможной прибыли от реализации продукции и оказания услуг.

Проанализируем финансовые результаты деятельности организации в таблице 2.

Таблица 2

## Анализ отчета о финансовых результатах ООО «Вав-групп» за 2018-2019

гг.<sup>18</sup>

Наименование показателей	2018 г.	2019 г.	Абсолютное отклонение 2019 к 2018 г., тыс. руб.	2019 г. к 2018 г., %
1	2	3	4	5
Выручка	247786	242568	-5218	-2,11%
Себестоимость продаж	154166	154424	258	0,17%
Валовая прибыль (убыток)	93620	88144	-5476	-5,85%
Вывозные таможенные пошлины	89056	88401	-655	-0,74%
1	2	3	4	5
Коммерческие расходы	18993	18789	-204	-1,07%
Прибыль (убыток) от продаж	4564	3970	-594	-13,01%
Проценты к получению	599	588	-11	-1,84%
Проценты к уплате	8901	7319	-1582	-17,77%
Прочие доходы	237050	237594	544	0,23%
Прочие расходы	232943	223474	-9469	-4,06%
Прибыль (убыток) до налогообложения	369	822	453	122,76%
Чистая прибыль (убыток)	65	101	36	55,38%

Из представленной таблицы видно, что выручка ООО «Вав-групп» за 2 года снизилась на 5128 тыс. руб. или на 2,11%, что вызвано колебаниями на рынке зерна, снижением урожайности зерновых в Ростовской области в 2019 году по сравнению с 2018 годом.

Отрицательным моментом деятельности ООО «Вав-групп» является тот факт, что себестоимость продаж напротив увеличилась на 258 тыс. руб. или на 0,17%. Вместе с тем, данное увеличение сравнительно небольшое, поэтому не может критически влиять на деятельность организации.

Кроме того, в деятельности рассматриваемых показателей можно отметить ряд положительных моментов, связанных с:

- снижением коммерческих расходов на 1,07%;

<sup>18</sup> Составлено автором на основе отчета о финансовых результатах ООО «ВАВ-ГРУПП»

- снижением прочих расходов на 4,06%
- снижением процентов к уплате на 17,7%

Все это в конечном итоге оказало положительное влияние на прирост прибыли до налогообложения и чистой прибыли (убытка) организации.

Показатели социальных и экономических результатов ООО «Вав-групп»:

- Развитие и совершенствование участия максимально возможного количества субъектов бизнеса в государственных закупках.
- Создание новых рабочих мест.
- В бюджетную систему РФ отчисления налоговых выплат.

Из всего вышеупомянутого следует, что ООО «Вав-групп» можно отнести к социально-значимой организации. Помимо своей успешной экономической деятельности, ООО «Вав-групп» уделяет внимание социальным аспектам, таким как благоустройство, благотворительность, создание рабочих мест и поддержание специальных условий труда.

Первоначальная оценка НМА в ООО «Вав-групп» в соответствии с МСФО 38 производится по-разному в зависимости от способа его появления в ООО «Вав-групп».

К примеру, первоначальная стоимость актива (ПС) в ООО «Вав-групп» определяется следующим образом:

- при отдельном приобретении НМА ПС включает стоимость его покупки, импортные пошлины, невозмещаемые налоги и связанные с подготовкой актива к эксплуатации расходы;

- в случае слияния бизнесов ПС тождественна справедливой стоимости (СС) на дату приобретения;

- если НМА приобретен за счет госсубсидии, ПС возможно сформировать одним из 2 способов: по СС или номинальной стоимости (плюс затраты на подготовку к использованию);

- при обмене активами ПС оценивается по СС (если она может быть определена) или балансовой стоимости переданного актива.

Для последующей оценки НМА ООО «Вав-групп» использует метод по себестоимости.

При этом из указанных стоимостей вычитаются суммы накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Для оценки финансово-экономического состояния и места нематериальных активов в деятельности ООО «Вав-групп» на основе бухгалтерской отчетности проанализируем основные финансовые показатели хозяйственной деятельности компании ООО «Вав-групп» (см. приложение 2).

В приложении 2 представим горизонтальный анализ имущества и источников его формирования.

Анализ таблицы показал, что стоимость имущества за 2 года увеличилась на 1100 тыс. руб. или. Рост стоимости имущества является положительным фактором, способствующим росту финансовых возможностей предприятия.

При этом необходимо отметить тот факт, что имущество предприятия представлено как внеоборотными, так и оборотными активами. Внеоборотные активы за 2 года увеличились на 1342 тыс. руб. Это связано с резким увеличением нематериальных активов организации с 0 до 812 тыс. руб.

Оборотные активы ООО «Вав-групп» напротив снизились на 232 тыс. руб. или на 0,36%.

Из анализа баланса ООО «Вав-групп» видно, что нематериальные активы за 2 года выросли на 812 тыс. руб. По итогам 2019 г. балансовая стоимость нематериальных активов ООО «Вав-групп» составила 812 тыс. руб.

Собственный капитал ООО «Вав-групп» снизился на 118 тыс. руб. или на 33,5%. Снижение собственного капитал ООО «Вав-групп» является отрицательным моментом, поскольку снижается независимость предприятия от внешних кредиторов.

Краткосрочные обязательства ООО «Вав-групп» отсутствуют.

Таким образом, в балансе ООО «Вав-групп» произошли как положительные, так и отрицательные изменения.



В приложении 4 представим анализ структуры баланса ООО «Вав-групп» за 2018 -2019 гг.

Вертикальный анализ показал, что имущество ООО «Вав-групп» по итогам 2019 г. представлено внеоборотными активами на 74,95% и оборотными 25,05%. Удельный вес внеоборотных активов ООО «Вав-групп» вырос на 74,95%, а оборотных напротив снизился на этот же процент. Это связано с тем, что в 2018 году внеоборотные активы полностью отсутствовали в организации.

Анализ структуры баланса ООО «Вав-групп» позволяет сделать вывод о том, что нематериальные активы занимают значительный удельный вес в структуре имущества предприятия. По итогам 2019 г. удельный вес нематериальных активов составил 60,51%. В тоже самое время необходимо отметить тот факт, что ООО «Вав-групп» наращивает размер нематериальных активов.

Отрицательно оценивается увеличение удельного веса дебиторской задолженности на 0,06% %, что свидетельствует о снижении ликвидности имущества ООО «Вав-групп».

Удельный вес собственного капитала ООО «Вав-групп» снизился на 1%, что свидетельствует о повышении финансовой независимости ООО «Вав-групп».

В таблице 4 представим анализ динамики нематериальных активов ООО «Вав-групп».

Таблица 4

**Анализ динамики нематериальных активов ООО «Вав-групп» (по первоначальной стоимости)<sup>19</sup>**

<b>Показатель</b>	<b>2018 г.</b>	<b>2019 г.</b>	<b>Абсолютное отклонение</b>
-исключительные права на изобретение, промышленный образец, полезную модель	0	137	137
-исключительные права на программы ЭВМ, базы данных	0	10	10
- исключительные права на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара	0	16	16
- прочие исключительные права	0	649	649
<b>Итого нематериальных активов</b>	<b>0</b>	<b>812</b>	<b>812</b>

Таким образом, из представленной таблицы видно, что за 2 года стоимость нематериальных активов ООО «Вав-групп» увеличилась на 812 в связи с расширением деятельности, внедрения новых технологий, с целью оптимизации затрат, за счет автоматизации и компьютеризации производства и управления.

В таблице 5 представим анализ структуры нематериальных активов ООО «Вав-групп».

Таблица 5

**Анализ структуры нематериальных активов ООО «Вав-групп» за 2018-2019 г.<sup>20</sup>**

<b>Показатель</b>	<b>2018 г.</b>	<b>2019 г.</b>	<b>Абсолютное отклонение уд. веса, %</b>
-исключительные права на изобретение, промышленный образец, полезную модель	0	16,87	16,87
-исключительные права на программы ЭВМ, базы данных	0	1,23	1,23
- исключительные права на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара	0	1,97	1,97
- прочие исключительные права	0	79,93	79,93
<b>Итого нематериальных активов</b>	<b>0</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

<sup>19</sup> Составлено автором на основе бухгалтерского баланса ООО «ВАВ-ГРУПП»

<sup>20</sup> Составлено автором на основе бухгалтерского баланса ООО «ВАВ-ГРУПП» там же с.26

Таким образом, из представленной таблицы видно, что основной удельный вес в структуре нематериальных активов ООО «Вав-групп» занимают прочие исключительные права – 79,92%.

Нематериальные активы используются в деятельности ООО «Вав-групп». Стоимость нематериальных активов на протяжении 2 лет кардинально выросла, что связано с тем, что организация была создана только в 2018 году, в связи с чем приобретение нематериальных активов осуществлялось только в 2019.

Задачами анализа использования нематериальных активов ООО «Вав-групп» являются:

- анализ объема и динамики нематериальных активов ООО «Вав-групп»;
- анализ их структуры, состояния и срока полезного использования;
- анализ доходности, рентабельности;
- анализ ликвидности и степени риска вложений капитала в нематериальные активы ООО «Вав-групп».

Эффективность использования нематериальных активов проводится с помощью таких показателей, как рентабельность и коэффициент оборачиваемости нематериальных активов.

В таблице 6 представим анализ эффективности использования нематериальных активов ООО «Вав-групп».

Анализ нематериальных активов ООО «Вав-групп» начинается с оценки их динамики в разрезе классификационных групп, так как они неоднородны по своему составу, характеру использования в процессе производства, по степени влияния на финансовые результаты деятельности.

Таблица 6

• **Анализ эффективности использования нематериальных активов  
ООО «Вав-групп»<sup>21</sup>**

Показатель	2018 г.	2019 г.	Относительное отклонение
Выручка, тыс. руб.	247786	242568	-5218
Чистая прибыль, тыс. руб.	65	101	36
Итого нематериальных активов, тыс. руб.	0	812	812
Коэффициент оборачиваемости нематериальных активов	0	410,11	410,11
Период оборота нематериальных активов, дн.	0	0,8	0,8
Рентабельность нематериальных активов, %	0	0,12	0,12

Наличие нематериальных активов у ООО «Вав-групп» свидетельствует об инновационной деятельности предприятия. Рост стоимости нематериальных активов ООО «Вав-групп» на 812 тыс. руб., свидетельствует о росте инновационной деятельности ООО «Вав-групп».

Таким образом, из представленной таблицы видно, что эффективность использования нематериальных активов ООО «Вав-групп» повышается.

Эффективность использования нематериальных активов оценивается по уровню дополнительного дохода на рубль вложенного капитала в нематериальные активы. Эффективность использования возрастает при условии более высоких темпов роста прибыли над темпами роста нематериальных активов. Необоснованный рост нематериальных активов приводит к уменьшению собственного оборотного капитала и замедлению оборачиваемости совокупного капитала.

Данное заключение можно сделать по росту показателя рентабельности нематериальных активов ООО «Вав-групп», который увеличивается на 0,12%. При этом рентабельность нематериальных активов продолжается оставаться

<sup>21</sup> Составлено автором на основе бухгалтерского баланса ООО «ВАВ-ГРУПП»

очень низкой - 0,12 % по итогам 2019 г. Это обусловлено тем, что чистая прибыль ООО «Вав-групп» значительно ниже стоимости нематериальных активов ООО «Вав-групп».

## **2.2 Бухгалтерский учет нематериальных активов ООО «Вав-групп»**

Синтетический учет движения НМА осуществляется по бухгалтерскому счету 04 «Нематериальные активы». На указанном счете учитываются активы, на которые у предприятия есть исключительные права, а также сложные объекты, права на которые принадлежат одновременно нескольким предприятиям.

Еще одной особенностью НМА является то, что эти активы как и основные средства амортизируются. Стоимость НМА предприятий, за исключением некоммерческих организаций и активов с неопределенным сроком полезного использования, погашается посредством начисления амортизации.

Срок полезного использования НМА ежегодно проверяется бухгалтерией предприятия на необходимость его уточнения и корректировки. Возникшие в связи с этим корректировочные разницы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности российских предприятий и организаций как изменения в оценочных значениях.

При этом бухгалтеру следует учитывать то обстоятельство, что срок полезного использования НМА не может превышать срок осуществления деятельности организации.

Как было указано выше деловая репутация - особый вид НМА и он имеет свою специфику и в начислении амортизации. Приобретенная деловая репутация организации амортизируется в течение двадцати лет, но при этом следует учитывать то обстоятельство, что период амортизации НМА не может быть более срока существования предприятия. Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации предприятия начисляются линейным

способом. Отрицательная деловая репутация одновременно относится на финансовые результаты деятельности предприятия, как прочие доходы.

Начиная с 1 января 2017 г. для целей налогообложения прибыли вводимое в эксплуатацию имущество на российском предприятии признается амортизируемым, если его первоначальная стоимость превышает 100 тыс. руб., а не 40 тыс. руб., как это было еще в 2015 г..

Следовательно, поскольку объект интеллектуальной собственности относится к амортизируемым видам активов, то начиная с 2017 г. меняется налоговый учет объектов интеллектуальной собственности.

Списанию с бухгалтерского учета подлежит стоимость выбывающего объекта интеллектуальной собственности, а также объекта интеллектуальной собственности, не способного приносить предприятию в будущем никаких экономических выгод.

Финансовый результат от выбытия НМА формируется через отражение данных, связанных с ним, в прочих доходах и расходах (п. 35 ПБУ 14/2007). Этому отражению предшествует формирование остаточной стоимости выбывающего актива:

Дт 05 Кт 04.

Эта стоимость списывается в расходы проводкой:

Дт 91 Кт 04.

Аналогичной проводкой в дебет счета 91 с кредита счетов учета расчетов с контрагентами попадут расходы, связанные с выбытием НМА:

Дт 91 Кт 60 (76).

Если в выявленной недостаче есть вина определенного работника, то может возникнуть проводка:

Дт 73 Кт 04.

Возникающий доход от передачи (что может иметь место при продаже или обмене) отразится проводкой:

Дт 62 Кт 91.

В сумму начисленного дохода войдет НДС, величина которого будет выделена проводкой:

Дт 91 Кт 68.

Такая же проводка по НДС возникнет при дарении актива (исходя из рыночной стоимости этого актива), несмотря на отсутствие проводки по начислению дохода.

В отношении переоценивавшегося объекта, по которому на момент выбытия в учете присутствовала сумма дооценки, будет сделана проводка:

Дт 83 Кт 91.

ПБУ 14/2007 приводит всего лишь примерный перечень причин выбытия активов. Согласно цитируемому ПБУ, в нем выделяется четыре основные причины выбытия объектов интеллектуальной собственности, а именно

1. прекращение срока действия права предприятия на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации,
2. передача по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или же средство индивидуализации,
3. переход исключительного права к другим лицам без заключения договора,
4. передача объектов интеллектуальной собственности в качестве вклада в уставный капитал другого хозяйствующего субъекта.

При выбытии объектов интеллектуальной собственности на предприятии назначается комиссия, которая устанавливает причины списания объекта интеллектуальной собственности, то есть моральный износ, длительное не использование в производственном процессе. Ликвидационная или инвентаризационная комиссия составляет акт на списание объектов интеллектуальной собственности. На базе этого акта делается запись в карточке бухгалтерского учета объектов интеллектуальной собственности о его выбытии.

Таким образом, бухгалтерский учет объектов интеллектуальной собственности активов в чем - то схож с учетом основных средств, но как обозначено выше имеет целый ряд специфических особенностей, свойственных только объектам интеллектуальной собственности.

Следовательно, поскольку НМА относятся к амортизируемым видам активов, то начиная с 2019 г. меняется налоговый учет НМА.

Списанию с бухгалтерского учета подлежит стоимость выбывающего НМА, а также НМА, не способного приносить предприятию в будущем никаких экономических выгод.

ПБУ 14/2007 приводит всего лишь примерный перечень причин выбытия активов. Согласно цитируемому ПБУ, в нем выделяется четыре основные причины выбытия НМА, а именно:

1. прекращение срока действия права предприятия на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации,
2. передача по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или же средство индивидуализации,
3. переход исключительного права к другим лицам без заключения договора,
4. передача НМА в качестве вклада в уставный капитал другого хозяйствующего субъекта.

При выбытии НМА на предприятии назначается комиссия, которая устанавливает причины списания объекта НМА, то есть моральный износ, длительное не использование в производственном процессе. Ликвидационная или инвентаризационная комиссия составляет акт на списание НМА. На базе этого акта делается запись в карточке бухгалтерского учета НМА о его выбытии.

Таким образом, бухгалтерский учет НМА активов чем - то схож с учетом основных средств, но как обозначено выше имеет целый ряд специфических особенностей, свойственных только НМА.



В качестве недостатка учета нематериальных активов в ООО «Вав-групп» можно отметить следующее. При ведении бухгалтерского учета возникает много разногласий и споров с налоговым учетом, поэтому возникает идея как бы объединить эти два вида учета в один.

В бухгалтерском учете согласно учетной политике амортизация начисляется линейным способом. В учетной политике данной организации в налоговом учете про начисление амортизации по нематериальным активам нет информации. Необходимо указать в учетной политике для целей налогообложения каким способом начисляется амортизация по нематериальным активам. При этом рекомендуется использовать линейный метод начисления амортизации. Это необходимо для того, чтобы бухгалтер не выполнял двойную работу, на которую необходимы время, а в силу его отсутствия, необходимо объединить учет. Следовательно, нужно амортизацию и в бухгалтерском, и в налоговом учете начислять линейным способом. Таким образом, необходимо указать в учетной политике для целей налогообложения, что амортизация по нематериальным активам начисляется линейным способом. И далее применять данный метод с начала нового года, следующего за годом внесения изменений.

График документооборота не в полной мере отражает предоставление в срок бухгалтерской отчетности, поэтому его необходимо более детально раскрыть. Это является упущением, так как точное соблюдение графиков документооборота способствует своевременному и полному отражению в учетных регистрах совершаемых хозяйственных операций. Необходимо разработать таблицу, в которой необходимо указать полный перечень документации и определить при создании документа ответственных за выписку документа, за оформление и исполнение, а также срок исполнения. Кроме того, при проверке документа определить ответственного за проверку, кто представляет, порядок представления и срок представления. Также при обработке документа и передачи его в архив определить срок передачи и кто исполняет.

В ООО «Вав-групп» используется только инвентарная карточка учета нематериальных активов (форма НМА-1), поэтому в качестве первичной учетной документации предприятию рекомендуется разработать другие формы, такие как акт выбытия нематериального актива и акт списания нематериального актива.

В учетной политике ООО «Вав-групп» не предусмотрены случаи проведения инвентаризации нематериальных активов, данный факт также необходимо исправить.

Рассмотрев основные ошибки ведения учета НМА на предприятии ООО «Вав-групп» можно прийти к выводу, что устранение всех этих недостатков позволит предприятию в дальнейшем более эффективно вести учет нематериальных активов, что приведет к повышению эффективности деятельности предприятия в целом.

### **2.3 Организация оценки и аудита нематериальных активов ООО «Вав-групп»**

Нематериальные активы, приобретенные не за денежные средства, в бухгалтерском учете ООО «Вав-групп» отсутствуют.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных должны быть соблюдены условия признания их нематериальными активами согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов», утвержденному приказом Минфина России, с изменениями и дополнениями (далее – ПБУ).

Нематериальный актив в ООО «Вав-групп» принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету в соответствии с ПБУ.

Сравнительный (рыночный) подход, состоящий в определении стоимости, исходя из цены аналогичных нематериальных активов с сопоставимой полезностью. При наличии достаточного количества вариантов

для сравнения, погрешность сводится к минимуму. Но так как товарные знаки или авторские права из сферы искусства могут не иметь равноценных аналогов, а продажа НМА нередко производится в составе бизнеса, то данный метод оценки не отразит полной картины стоимости.

Срок полезного использования нематериальных активов и способ начисления амортизации определяется при принятии объектов нематериальных активов к бухгалтерскому учету постоянно действующей комиссией ООО «Вав-групп».

Сроки полезного использования в разрезе групп нематериальных активов:

- товарные знаки: 13-357 мес. (1 год 1 мес. – 29 лет 9 мес.),
- исключительные имущественные права на программные продукты, Базы данных: 14 -254 мес. (1 год 2 мес. – 21 год 2 мес.);
- Патенты: 36- 153 мес. (3 года – 12 лет 9 мес.);
- Рекламные ролики: 24-141 мес. (2 года – 11 лет мес.);
- Иные нематериальные активы (баннеры, оригинал – макеты и др.): 12 – 837 мес. (1 год – 69 лет 9 мес.).

Начисление амортизации по нематериальным активам ООО «Вав-групп» производится линейным способом в течение срока их использования. Изменения способов определения амортизации нематериальных активов в не производилось. Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования в ООО «Вав-групп» отсутствуют.

Переоценка нематериальных активов, находящихся на балансе ООО «Вав-групп» по состоянию на 31.12.2019 года, не производилась. В бухгалтерском учете ООО «Вав-групп» отсутствуют нематериальные активы без знания о первоначальной или текущей рыночной стоимости, наименовании, сроке использования которых заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения ООО «Вав-групп» или финансовых результатов ее деятельности.

В соответствии с Учетной политикой ООО «Вав-групп» на 2019 год проверка на обесценение нематериальных активов в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности, не проводится.

Таким образом, ООО «Вав-групп» использует в своей деятельности нематериальные активы и наращивает их объемы, что повышает важность вопросов их оценки.

Аудиторская проверка НМА осуществляется на базе сформированного общего плана аудиторской проверки, в котором особое внимание уделяется важнейшим или нетипичным операциям по учету нематериальных активов. Планирование в аудите позволяет выявить потенциальные проблемы в бухгалтерском учете аудируемого предприятия. Выполнение утвержденного плана проводится аудитором посредством составления и реализации программы аудита НМА. В данной программе закрепляются время проведения проверки, объем процедур, осуществляемых аудитором, а также распределение обязанностей между участниками аудиторской группы по аудиту НМА. Программа аудита НМА составляется с учетом оценки системы внутреннего контроля организации и ведения бухгалтерского учета на аудируемом предприятии.

При проведении аудиторской проверки аудитору необходимо особое внимание уделить аудиту деловой репутации. Следовательно аудитор должен учесть всю специфику данного вида НМА. Особое внимание при проведении аудиторской проверки отводится важным и нетипичным операциям по учету приобретения, оценке и т.д. деловой репутации

Таким образом, НМА прочно вошли жизнь практически каждого российского предприятия. НМА относится к специфическому виду актива предприятия, что накладывает отпечаток на осуществление бухгалтерского учета рассмотренного вида актива, а также имеет и особенности при проведении аудита НМА.

## Заключение

Нематериальные активы представляют собой особый вид активов (внеоборотных активов) организации, которые не имеют материально-вещественной формы. Требование об отсутствии материально-вещественной формы подразумевает, что объектом учета является право хозяйствующего субъекта на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации.

В основе оценки нематериальных активов лежат затратный, доходных и сравнительный подходы. Затратный подход используется для оценки нематериальных активов, которые не приносят стабильных доходов. В основе данного подхода лежит расчет стоимости по созданию объектов интеллектуальной собственности на основании приемлемой нормы прибыли. Указанный метод весьма точен, с его помощью можно учесть все затраты, которые понесены на создание нематериальных активов. Для доходного подхода характерно выведение текущей стоимости с привязкой к потенциальным выгодам от использования конкретного актива. В результате объекту будет присвоена его справедливая цена, которая не зависит от фактических затрат на разработку или приобретение нематериального актива. Сравнительный подход предполагает оценку нематериальных активов на основании сравнения со стоимостью аналогичных нематериальных активов. Последний используется достаточно редко в связи с объектом сложностью выделения объектов для сравнения.

Аудит нематериальных активов включает в себя три этапа: сбор первичной информации об объекте аудита, проверка всех элементов учета нематериальных активов в аудируемой организации, подведение конечных итогов выполненной работы. Целью аудита нематериальных активов является формирование мнения о степени достоверности бухгалтерской отчетности по разделу нематериальных активов и установление соответствия применяемой в

организации методики учета и налогообложения операций с нематериальными активами действующим в Российской Федерации нормативным документам.

Учет, оценка и аудит нематериальных активов в рамках настоящей работы были рассмотрены на примере ООО «Вав-групп».

Организация создана в 2018 году и в 2019 году начала активно применять инновационные разработки в своей деятельности. Из анализа баланса ООО «Вав-групп» видно, что нематериальные активы за 2 года увеличились на 812 тыс. руб..

Анализ структуры баланса ООО «Вав-групп» позволяет сделать вывод о том, что нематериальные активы занимают значительный удельный вес в структуре имущества предприятия, что говорит об инновационном характере его деятельности.

Первоначальная оценка НМА в ООО «Вав-групп» в соответствии с МСФО 38 производится по-разному в зависимости от способа его появления в ООО «Вав-групп».

Для последующей оценки НМА ООО «Вав-групп» использует метод по себестоимости. При этом из указанных стоимостей вычитаются суммы накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Для совершенствования учета, оценки и аудита нематериальных активов ООО «Вав-групп» предлагается: совместить бухгалтерский и налоговый учет, в частности в учетной политике для целей налогообложения указать, что амортизация по нематериальным активам начисляется линейным способом. Рекомендуется более подробно раскрыть график документооборота, а именно составить таблицу, в которой будет расписано какой отдел за что отвечает. Кроме того, рекомендуется разработать в качестве первичной учетной документации нематериальных активов акт выбытия нематериальных активов и акт списания нематериальных активов. Устранив все недостатки, организация в дальнейшем будет более эффективно вести учет нематериальных активов, следовательно, это приведет к повышению эффективности деятельности организации в целом.

## Библиографический список

1. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) О бухгалтерском учете"//СПС «Консультант плюс»
2. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02, утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 N 115н
3. Приказ Минфина России от 27.12.2007 N 153н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)" (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 N 10975)//Справочно-правовая система «Консультант плюс»
4. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению"//Справочно-правовая система «Консультант плюс»
5. "Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред от 01.01.2019)
6. Абаков М.С. Нематериальные активы и их роль в хозяйственной учете организации// В сборнике: Россия молодая Сборник материалов XI Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. Москва. 2019. С. 801-806.
7. Аббасова О.К. О задачах анализа эффективности использования нематериальных активов// В сборнике: Научное и образовательное пространство: перспективы развития Сборник материалов VIII Международной научно-практической конференции. Редколлегия: О.Н. Широков [и др.]. 2018. С. 230-231.

8. Абрютин М.С., Грачев А.В. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия [Текст]. Учебное пособие. - М.: Дело и сервис, 2016. 384 с.

9. Анализ хозяйственной деятельности [Текст]: учеб. для вузов / В.А. Белобородова. – М.: Финансы и статистика, 2017. – 352 с.

10. Асирян Л.С., Кузьмина Г.И. Аудит нематериальных активов//В сборнике: Университетская наука - региону Материалы V-й ежегодной научно-практической конференции преподавателей, студентов и молодых ученых Северо-Кавказского федерального университета. Под редакцией Л.И. Ушвицкого, А.В. Савцовой. 2017. С. 512-519.

11. Афанасьева, Л.А. Понятие нематериальных активов, их амортизация и синтетический учет [Текст] / Л.А. Афанасьева // Современное развитие экономических и правовых отношений. Образование и образовательная деятельность. – 2018. - №14. – С. 23-29.

Бердникова, Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: учеб. пособие. / Т.Б. Бердникова. - М.: ИНФРА-М, 2017. - 215 с.

12. Богатко А.И. Основы экономического анализа хозяйствующего субъекта [Текст]. – М.: Финансы и статистика, 2018.- 583 с.

13. Гайнуллина К.И., Мурзагалина Г.М. Учет амортизации нематериальных активов//В сборнике: Наука сегодня: проблемы и перспективы развития материалы международной научно-практической конференции: в 3 частях. 2017. С. 39-44.

14. Гарсаева Л.Л., Воропаева О.А. Развитие методики аудита нематериальных активов//В сборнике: Актуальные проблемы экономики, учета, аудита и анализа в современных условиях Сборник научных работ студентов, аспирантов и профессорско-преподавательского состава по итогам Национальной научно-практической конференции. Под редакцией М.В. Петровской, В.З. Чаплюка, Л.Н. Сорокиной. 2018. С. 150-156.



15. Демченко, С.Г. Экономическая сущность и учет нематериальных активов / С.Г. Демченко, А.С. Стрельникова // Вестник АГТУ. – 2015. -№3. – С. 127-132.
16. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности [Текст]. - М.: Дело и Сервис, 2017. - 780 с.
17. Ковалев, А.И. Анализ финансового состояния предприятия [Текст]/ А. И. Ковалев, В. П. Привалов. - изд. 4-е, доп. и перераб. – М.: Центр экономики и маркетинга, 2017. –392 с.
18. Кулигина С.В., Нарсия Т.И. Проблемы оценки и бухгалтерского учета нематериальных активов//В сборнике: Наука и образование: отечественный и зарубежный опыт Сборник трудов XXIV международной научно-практической конференции. 2019. С. 269-272.
19. Любушин Н.П., Лещева В.Б., Дьякова В.Г. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия [Текст]. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. - 312 с.
20. Поляк Г.Б. Финансовый менеджмент [Текст]: Учебник для вузов / Под ред. акад. Г.Б. Поляка. – 4-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. - 527 с.
21. Прокопьева Ю.В. Применение аналитических процедур в аудите нематериальных активов//В сборнике: региональная конкурентоспособность и образование в контексте глобальных вызовов//Сборник статей Международной научно-практической конференции IV Уральского вернисажа науки и бизнеса. ФГБОУ ВО «Челябинский государственный университет». 2017. С. 298-302.
22. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст]. Учебник. М.: ИНФРА-М, 2017. - 784 с.
23. Семькина Л. Н., Назаренко Д. В. Классификация и оценка нематериальных активов в системе бухгалтерского учета // Молодой ученый. — 2014. — №3. — С. 533-538.

24. Суйналиева Н.К., Эркинбеков А.Э. Организация учета нематериальных активов в организациях//Евразийское Научное Объединение. 2019. № 12-3 (58). С. 275-280.

25. Султанова М.К. Оценка стоимости нематериальных активов в условиях конвергенции международной и российской систем финансовой отчетности//Управленческий учет. 2016. № 2. С. 100-104.

26. Тохунц Н.Б., Сиганьков А.А., Далакова А.Х. Учет нематериальных активов в системе управления стоимостью предприятия//Инновации. 2018. № 8 (214). С. 48-53.

27. Федоренко А.О. Актуальность оценки стоимости нематериальных активов в современных реалиях//В сборнике: Научные революции: сущность и роль в развитии науки и техники Сборник статей Международной научно-практической конференции. В 3-х частях. 2017. С. 186-191.

28. Хурухова Х.М., Раджабова М.Г. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета нематериальных активов//Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики. 2019. № 7-1. С. 114.

29. Шатраков А. Ю. Условия и механизмы управления нематериальными активами. – М.: Экономика, 2019. – 445 с.

30. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В. Методика финансового анализа [Текст]. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2018. – 208 с. – (Серия «Высшее образование»)

31. Юрецкая Я.С. Сущность нематериальных факторов роста стоимости компании и особенности их учета и аудита.// Транспортное дело России. №4. 2013. С.45 -48

## Приложения

### Приложение 1

#### Классификация нематериальных активов в соответствии с общеэкономическим и бухгалтерским подходом

Классификационный признак	Группы нематериальных активов
<b>Общеэкономический подход</b>	
Принадлежность к отрасли	Используемые в промышленности, в сельском хозяйстве, в лесном хозяйстве, в строительстве, в других отраслях
Функциональное значение	Производственные и непроизводственные
Отношение к процессу эксплуатации	Функционирующие и нефункционирующие
Срок использования	От 1 до 5 лет; от 5 до 10; от 10 до 20; свыше 20
Нормативное регулирование	Регулируемые патентным правом, авторским правом, другими отраслями права
Степень отчуждения	Отчуждаемые и неотчуждаемые
Влияние на финансовые результаты	Объекты, оказывающие прямое и косвенное влияние
Этапы жизненного цикла нематериального актива	Разработка, выведение на рынок, рост, зрелость и упадок
Стадии кругооборота денежных средств	Процесс снабжения, производства и продажи товаров (работ, услуг)
Степень вложения индивидуального труда работников предприятия	Единоличные, паевые, приобретенные
<b>Бухгалтерский подход</b>	
Наличие материального носителя	Имеющие и не имеющие материальный носитель
Виды нематериальных активов	Произведения науки, литературы, искусства; программы для ЭВМ; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.
Использование механизма амортизации	Амортизируемые и не амортизируемые
Отношение к хозяйствующему субъекту	Собственные и арендованные

Оценка стоимости нематериального актива по этапам жизненного цикла

Этап жизненного цикла	Вид стоимости	Способ (метод) оценки	
Поступление	Первоначальная стоимость	Покупка	Сумма фактических доходов на приобретение, за вычетом НДС и иных возмещаемых налогов
		Создание в результате научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ	Сумма фактических расходов на создание и изготовление, за вычетом НДС и иных возмещаемых налогов
		По договору дарения	Рыночная стоимость на дату принятия к учету
		Внесение в счет вклада в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная с учредителем
		По договору мены	Стоимость товаров переданных или подлежащих передаче
Использование	Восстановительная (страховая) стоимость	Сумма необходимых затрат для восстановления утраченного актива	
	Рыночная (залоговая) стоимость	Наиболее вероятная цена актива на конкурентном рынке с соблюдением всех условий справедливой торговли	
	Инвестиционная стоимость	Сумма ожидаемых доходов от использования актива	
	Остаточная стоимость	Первоначальная стоимость за вычетом суммы начисленной амортизации	
Выбытие (продажа)	Текущая стоимость	Доходный подход	Метод оценки дисконтированных денежных потоков
			Метод прямой капитализации дохода
			Метод освобождения от роялти
			Метод избыточных прибылей
		Затратный подход	Метод приемлемой нормы прибыли

Горизонтальный анализ баланса ООО «Вав-групп»

Показатель	2018 г.	2019 г.	Абсолютное отклонение	Относительное отклонение, %
Внеоборотные активы	0	1342	1342	
- нематериальные активы	0	812	812	
- результаты исследований и разработок	0	216	216	
- основные средства	0	314	314	
- долгосрочные финансовые вложения	0	0	0	
- отложенные налоговые активы	0	0	0	
- прочие внеоборотные активы	0	0	0	
Оборотные активы	64492	64260	-232	-0,36%
- запасы	11427	11356	-71	-0,00621
- НДС	0	0	0	
- дебиторская задолженность	36282	36115	-167	-0,46%
- краткосрочные финансовые вложения	0	0	0	
- денежные средства	16783	16789	6	0,04%
Капитал и резервы	276	217	-59	-21,38%
- Уставный капитал	10	10	0	0
- переоценка внеоборотных активов	0	2	2	
- добавочный капитал	0	0	0	
- резервный капитал	0	0	0	
- Нераспределенная прибыль	266	207	-59	-22,18%
Долгосрочные обязательства	0	0	0	
Краткосрочные обязательства	0	0	0	
- заемные средства	0	0	0	
- кредиторская задолженность	0	0	0	
- оценочные обязательства	0	0	0	

## Приложение 4

### Вертикальный анализ баланса ООО «Вав-групп», %

Показатель	2018 г.	2019 г.	Изменение уд. веса, % (+, -)
Внеоборотные активы	0,00	74,95	74,95
- нематериальные активы	0,00	60,51	60,51
- результаты исследований и разработок	0,00	16,10	16,10
- основные средства	0,00	23,40	23,40
- долгосрочные финансовые вложения	0,00	0,00	0,00
- отложенные налоговые активы	0,00	0,00	0,00
- прочие внеоборотные активы	0,00	0,00	0,00
Оборотные активы	100,00	25,05	-74,95
- запасы	17,72	17,67	-0,05
- НДС	0,00	0,00	0,00
- дебиторская задолженность	56,26	56,20	-0,06
- краткосрочные финансовые вложения	0,00	0,00	0,00
- денежные средства	26,02	26,13	0,10
Капитал и резервы	100,00	100,00	0,00
- Уставный капитал	3,62	4,61	0,99
- переоценка внеоборотных активов	0,00	0,92	0,92
- добавочный капитал	0,00	0,00	0,00
- резервный капитал	0,00	0,00	0,00
- Нераспределенная прибыль	96,38	45,87	-50,51
Долгосрочные обязательства	0,00	0,00	0,00
Краткосрочные обязательства	0,00	0,00	0,00
- заемные средства	0,00	0,00	0,00
- кредиторская задолженность	0,00	0,00	0,00
- оценочные обязательства	0,00	0,00	0,00
Баланс	100,00	100,00	0,00