

Бухгалтерский Учет

Тема 6. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

- ❖ Целью НСБУ 12 «Нематериальные активы» является установление порядка учета нематериальных активов. НСБУ 12 подлежит применению при учете нематериальных активов, за исключением:
 - Нематериальных активов, находящихся в сфере применения другого НСБУ;
 - Финансовых активов, как они определяются НСБУ 36 «Финансовые инструменты: признание и оценка».
 - Признание и оценка активов по разведке и оценке минеральных ресурсов.
 - Затрат на разработку и добычу минералов, нефти, природного газа и аналогичных ресурсов.
- ❖ К сфере применения относятся: права в рамках лицензионных соглашений на кино, пьесы, патенты, авторские права, затраты по рекламе, научно-исследовательские работы.
 - Примерами нематериальных активов выступают: торговые марки; программное обеспечение ; лицензии, авторские права; патенты; ноу-хау; гуд-вилл, рецепты и др.
 - В НСБУ 12 определено, что созданные внутри компании гудвилл, торговые марки, названия изданий и другие аналогичные статьи не должны признаваться в качестве нематериальных активов.

❖ НСБУ 12 также не применяется:

- К нематериальным активам, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности;
- Отложенным налоговым активам;
- Нематериальным активам, классифицируемым, как удерживаемые для продажи или включенные в группу активов для выбытия и др.
- К финансовым активам.
- Некоторые нематериальные активы могут содержаться в комплект-диске (программное обеспечение), в юридических документах (патентах) или на пленке. При определении к какому классу следует отнести актив, содержащий компоненты материального и нематериального актива, необходимо применить суждение, чтобы оценить какой из них является более существенным. Если программное обеспечение не является неотъемлемой частью соответствующего оборудования, оно учитывается как нематериальный актив.
- Программное обеспечение для автоматизированной системы, которая не может функционировать без этого программного обеспечения, является неотъемлемой частью указанного оборудования и учитывается как основные средства. Определение нематериальных активов требует, чтобы актив был идентифицируемым, то есть представлял отдельный учетный объект, с тем чтобы его можно было отличить от гудвилла.

❖ Актив является нематериальным, если:

- Его можно отделить от компании и продать, передать, получить от него лицензию, сдать в аренду или обменять либо отдельно, либо вместе со связанным с ним договором, активом или обязательством,

- Или он возникает из договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли его отделить от компании или от других прав и обязательств и передать другой компании.
- Компания контролирует нематериальный актив, если она может получить экономические выгоды от лежащего в его основе ресурса и ограничить доступ другим компаниям к получению этих выгод. Способность компании контролировать будущие экономические выгоды от нематериальных активов обычно вытекает из юридических прав.
- Будущие экономические выгоды, получаемые компанией от нематериальных активов, могут включать выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг; относительную экономию на затратах; другие выгоды.
- ❖ Компания должна признавать нематериальные активы, только если:
 - Имеется уверенность в том, что в будущем она получит экономические выгоды от этого актива;
 - Стоимость актива может быть надежно оценена.

-
- ❖ 2. Нематериальные активы первоначально оцениваются по фактической стоимости приобретения. Первоначальная стоимость нематериальных активов включает:
 - - покупную цену;
 - - импортные пошлины;
 - - невозмещаемые налоги, включаемые в стоимость приобретения;

- - оплату профессиональных и юридических услуг;
- - затраты, в том числе заработную плату и вознаграждение сотрудников, напрямую связанные с подготовкой актива к использованию по назначению.
- ❖ Вычеты: скидки и возврат переплаты. Если срок оплаты за нематериальные активы превышает нормальные сроки кредита, то фактическая стоимость приобретения актива считается равной его цене в случае единовременной оплаты. Разница между этой суммой и общей суммой платежей признается как расходы на выплату процентов в течение срока кредита, если только она не капитализируется в соответствии с НСБУ 13.
 - Признание затрат в балансовой стоимости нематериальных активов прекращается, когда, актив находится в состоянии, необходимом для того, чтобы он мог действовать так в тот период времени, когда как это необходимо руководству.
 - Следовательно, затраты, понесенные при использовании или изменении назначения применения нематериальных активов, не включаются в балансовую стоимость этого НМ.
 - Если нематериальные активы приобретаются при объединении компаний, то они учитываются по справедливой стоимости на дату покупки. Решение о справедливой стоимости нематериальных активов должно приниматься на основе оценочного суждения.
 - Наиболее надежную оценку справедливой стоимости обеспечивает текущая рыночная цена на активном рынке. Если не существует активного рынка для нематериальных активов, то его справедливая стоимость равна сумме, которую компания заплатила бы за актив на дату приобретения.

- ❖ Стоимость нематериальных активов, созданных внутри компании, включает все затраты на создание, производство и подготовку актива к использованию по назначению, в том числе:
 - - затраты на материалы и услуги, использованные при создании НМ;
 - - затраты на оплату труда персонала, непосредственно участвующего в создании НМ
 - - накладные расходы, связанные с созданием НМ;
 - - проценты по заемным средствам.
- ❖ К элементам стоимости нематериальных активов не относятся:
 - - торговые, административные и другие накладные расходы, не имеющие непосредственного отношения к подготовке нематериальных активов к использованию;
 - - установленные потери и убытки, понесенные до достижения планового уровня эксплуатации актива;
 - - затраты на обучение персонала в связи с предполагаемой эксплуатацией актива.
- ❖ НСБУ 12 предусматривает две модели оценки нематериальных активов.
 - 1/ После первоначального признания (по себестоимости) актив должен учитываться по первоначальной стоимости (справедливой стоимости) за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии. Переоценки должны проводиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость не отличалась существенно от справедливой стоимости НМ на отчетную дату.

- Метод учета по переоцененной стоимости не допускает переоценки НМ, которые ранее не учитывались в качестве активов, а также первоначального признания НМ в оценке, отличающейся от их себестоимости.
- Метод учета по переоцененной стоимости применяется после того, как актив был первоначально признан по себестоимости. Частота проведения переоценок зависит от изменчивости справедливой стоимости переоцениваемых НМ. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой величины, то необходима дополнительная переоценка.
- ❖ Если НМ переоценивается, то накопленная амортизация на дату переоценки может быть отражена двумя методами:
 - 1) Пропорционально переоценке, с изменением валовой балансовой стоимости актива при условии, что балансовая стоимость актива после переоценки будет равняться его переоцененной стоимости;
 - 2) Путем уменьшения валовой балансовой стоимости актива, а чистая величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива. Если произведена переоценка НМ, то в последующих периодах все прочие активы этого класса также должны переоцениваться, за исключением случаев, когда активный для таких активов отсутствует.
- ❖ Если НМ, относящийся к переоцениваемым НМ, не может быть переоценен из-за того, что для этого актива не существует активного рынка, актив должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытка от обесценения. Тот факт, что активный рынок более не существует для переоцененного НМ, указывает, что стоимость актива может снижаться и

необходима его проверка на обесценение согласно НСБУ 24 «Обесценение активов» Увеличение балансовой стоимости НМ в результате переоценки должно быть отнесено в Кт сч. 331 Резерв по переоценке.

- ❖ 3. Амортизация нематериальных активов начисляется на регулярной основе в течение срока его полезной службы, когда актив доступен для использования.
- При определении срока полезной службы нематериальных активов должны учитываться многие факторы: предполагаемый способ использования актива компанией, а также оценка возможности эффективного управления активом другой командой управляющих компании; характерный жизненный цикл актива; технические, технологические или другие типы устаревания; величина затрат на улучшение актива, необходимых для получения будущих экономических выгод от актива; период осуществления контроля над активом и другие.
- Нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы не должны амортизироваться. Срок полезной службы нематериальных активов, не подлежащих амортизации, должен проверяться в каждом периоде с целью определения, продолжают ли события и обстоятельства поддерживать неопределенный срок полезной службы этого актива.
- Различают как экономические, так и правовые факторы, влияющие на срок полезной службы нематериальных активов: экономические факторы определяют период, в течение которого будут получены будущие экономические выгоды; правовые факторы могут ограничивать период контроля компанией над доступом к этим выгодам. Срок полезной службы представляет собой короткий из этих периодов.

- ❖ Начисление амортизации должно начинаться с того момента, когда актив имеется в наличии для использования. Амортизационные начисления прекращаются на более раннюю из дат – когда актив классифицируется как удерживаемый для продажи или включен в группу активов для выбытия.
- Методы амортизации НМ: прямолинейный метод, метод уменьшаемого остатка, метод начисления износа по выработке продукции. Метод амортизации выбирается на основе характера потребления компанией экономических выгод и последовательно применяется от одного отчетного периода к другому. Если такой характер установить не представляется возможным, то необходимо использовать метод линейной амортизации.
- Период и метод амортизации должны пересматриваться, как минимум, на конец каждого финансового года. Период амортизации должен быть изменен, если расчетный срок полезной службы актива значительно отличается от прежних оценок этого срока.
- Обесценение нематериальных активов определяется в соответствии с НСБУ 24 «Обесценение активов». Согласно этому стандарту, переоценка полезного срока службы НМ указывает на то, что актив может обесцениваться.
- Соответственно, компания проверяет актив на обесценение, сравнивая его возмещаемую стоимость с балансовой стоимостью, и учитывает превышение балансовой стоимости над возмещаемой стоимостью как убыток от обесценения.
- Обобщая вышеизложенное можно сказать, что под нематериальными активами понимают объекты долгосрочного пользования, не имеющие физической основы, но обладающие стоимостной оценкой. Они выступают в форме патентов, лицензий, торговых марок, товарных знаков, права пользования научной и производственной информацией, землей и природными ресурсами, в виде программных продуктов для ЭВМ, «ноу – хау», «гуд-вилл» и т.д.

- «Ноу-хау» - это стоимость идеи, новой технологии или иного решения, которое вносится учредителем в уставный капитал организации.
- «Гуд-вилл» - это разность между балансовой стоимостью имущества приобретаемого организацией, и его покупной (рыночной) ценой.
- К нематериальным активам относят также организационные расходы компаний до момента ее регистрации: по оплате услуг консультантов, подготовке документации, рекламе и т.д.

❖ Нематериальные активы учитываются на счете 101 «Нематериальные активы» в первоначальной оценке. Счет 101 имеет 8 субсчетов:

- 101-1 Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- 101-2 Гудвилл;
- 101-3 Программное обеспечение;
- 101-4 Патенты ;
- 101-5 Авторские права;
- 101-6 Лицензии;
- 101-7 Торговые марки ;
- 101-8 Прочие нематериальные активы.

- ❖ 1. На счете 101 «Нематериальные активы» НМ отражаются по стоимости приобретения . Нематериальные активы, внесенные учредителями в счет вкладов отражаются:
 - Дт сч. 101 Нематериальные активы
 - Кт сч.301 «Номинальный (уставный) капитал», 302 «Неоплаченная часть номинального (уставного) капитала»
- ❖ Приобретенные нематериальные активы в сумме фактических затрат на их приобретение и доведение до состояния, пригодного к использованию, отражают:
 - Дт сч. 101 Нематериальные активы
 - Кт сч. 103 Капитализация затрат, связанных с НМ
- ❖ 2. При безвозмездном поступлении НМ приходят:
 - Дт сч. 101 Нематериальные активы
 - Кт сч. 611 Прочие операционные доходы, с\с 3 Безвозмездно полученные активы.
- ❖ Учет амортизации нематериальных активов ведется на счете 102 Нематериальные активы- Амортизация. Начисление амортизации в учете отражают:
 - Дт сч. 711 Коммерческие расходы, субсчет 2 Амортизационные расходы активов, используемых в коммерческой деятельности.
 - Кт сч. 102 Нематериальные активы- Амортизация.

❖ При выбытии нематериальных активов, продаже, списании, безвозмездной передаче в учете делают записи:

□ - на сумму первоначальной стоимости актива:

□ Дт сч. 701 Себестоимость продажи 731 –Прочие операционные расходы

□ Кт сч. 101 Нематериальные активы- Стоимость

□ - на сумму износа:

□ Дт сч. 202 Производственные затраты

□ Кт сч. 102 Нематериальные активы – Амортизация

□ Реализация нематериальных активов:

❖ 1. Реализация нематериальных активов по первоначальной стоимости

▪ Дт сч. 701 Себестоимость продажи; 731-Прочие операционные расходы

▪ Кт сч. 101 Нематериальные активы-Стоимость.

❖ 2.Списывается сумма износа:

□ Дт сч.202 Производственные затраты

□ Кт сч.102 Нематериальные активы-Амортизация

- ❖ 3. В процессе реализации списывается первоначальная стоимость НМ
 - Дт сч. 701 Себестоимость продажи, 731 Прочие операционные расходы
 - Кт сч. 101 Нематериальные активы-Стоимость
- 4.Списывается сумма износа :
 - Дт сч.102 Нематериальные активы
 - Кт сч.701 Себестоимость продажи, 731 Прочие операционные расходы
- ❖ 5.Счет-фактура предъявляется покупателю:
 - Дт сч. 211 Краткосрочные дебиторские задолженности покупателей и заказчиков
 - Кт сч. 601Продажа; 611 Прочие операционные доходы.
- ❖ 6. Определяется сумма НДС;
 - Дт сч. 701 Себестоимость продажи; 731 Прочие операционные расходы
 - Кт сч. 521 Налоговые обязательства.
- ❖ 7.Поступила оплата за реализованные НМ
 - Дт сч. 223 Расчетные счета в банке
 - Кт сч. 211 Краткосрочные дебиторские задолженности покупателей и заказчиков

❖ 8. Сумма реализации списывается на счет общей прибыли (убытков)

□ Дт сч. 601 Продажа; 611 Прочие операционные доходы»

□ Кт сч. 801 Общая прибыль (убыток)

❖ 9. Списывается себестоимость реализации за счет прибыли (убытков)

□ Дт сч 801 Общая прибыль (убыток)

□ Кт сч. 701 Себестоимость продажи; 731 Прочие операционные расходы.

❖ Признание нематериального актива прекращается (актив снимается с баланса) при его выбытии или когда компания больше не ожидает получения от этого актива каких-либо экономических выгод. Финансовый результат, возникающий при списании или выбытии, определяется как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива и признается в качестве дохода или расхода в отчете о прибылях и убытках.

▪ Если стоимости на дату прекращения эксплуатации. нематериальный актив обменивается на аналогичный актив, то стоимость приобретенного актива равняется стоимости выбывшего актива, в результате чего не наступает признание прибыли или убытка., удерживаемые для продажи).

▪ Актив, эксплуатация которого прекращена и который предназначен для выбытия, учитывается по балансовой стоимости на дату прекращения эксплуатации.

- ❖ Амортизация нематериального актива с ограниченным сроком полезной службы не прекращается после прекращения использования актива при условии, что он не был полностью списан на расходы по амортизации или отнесен к классу активов, удерживаемых для продажи (или включен в группу активов, для выбытия, характеризуется как активы, удерживаемые для продажи).
-