

# **ТЕМА 4. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

## ПЛАН

1. Понятие и оценка нематериальных активов
2. Учет поступления, создания и выбытия нематериальных активов
3. Учет амортизации нематериальных активов

- Согласно ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» (приказ Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н) к **нематериальным активам (НМА)** относятся **активы**, которые:
- используются в течение длительного времени, т.е. срок их полезного использования превышает 12 месяцев;
  - способные в будущем приносить доход;
  - не имеют материально-вещественной формы;
  - могут быть идентифицированы или выделены (отделены) от иного имущества организации;
  - используются в производстве продукции, оказании услуг, выполнении работ или для управленческих нужд;
  - имеют надлежаще оформленные документы (патенты, свидетельства, охранные документы и др.);
  - не подлежат перепродаже.

- **К нематериальным активам** относятся: произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ, изобретения, полезные модели, селекционные достижения, секреты производства (ноу хау), товарные знаки, знаки обслуживания, патенты, лицензии и т.д.
- **В состав нематериальных активов (НМА) может включаться и деловая репутация (гудвил) организации**, возникшая в связи с приобретением организации как имущественного комплекса (в целом или его частей). Но **оценить деловую репутацию можно только в момент продажи предприятия.**
- **Положительная деловая репутация** определяется как *разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцом при приобретении предприятия, и стоимостью ее активов и обязательств по балансу на дату покупки;* а **отрицательная** – когда наблюдается обратная ситуация.

- **Положительная деловая репутация** – это надбавка к цене, которую покупатель уплачивает в ожидании будущих экономических выгод.
- **Отрицательная деловая репутация** – это скидка с цены, предоставляемая покупателю в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса.
- **Деловая репутация, или имидж организации**, представляет собой **совокупность факторов**: наличие стабильных покупателей, репутация качества, навыки маркетинга и сбыта, деловые связи, опыт управления, уровень квалификации персонала и др.
- **Положительная деловая репутация амортизируется линейным способом** в течение **20 лет**, но не более срока деятельности организации.
- **Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты деятельности организации как прочие доходы.**

## **ОЦЕНКА НМА**

**В учете и отчетности НМА отражаются по первоначальной и остаточной стоимости.**

**Порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов зависит от способа их поступления в организацию (таблица 1).**

**Первоначальная стоимость НМА , по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.**

**Изменение первоначальной стоимости НМА, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.**

## Порядок формирования первоначальной стоимости НМА

Приобретенные за плату	Созданные самой организацией	Внесенные в счет вклада в уставный капитал	Полученные по договору дарения(безвозмездно)
<p>Первоначальная стоимость НМА, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и других возмещаемых расходов.</p> <p>Фактическими расходами на приобретение НМА могут быть:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);</li> <li>-таможенные пошлины и таможенные сборы;</li> </ul>	<p>Первоначальная стоимость НМА, созданных самой организацией, определяется как сумма расходов, приведенных в предыдущей графе (за плату), а также:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-сумм, уплачиваемых за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа или договорам за выполнение НИОКР;</li> <li>- расходов на оплату труда работников, занятых при создании НМА или НИОКР;</li> </ul>	<p>Первоначальная стоимость НМА, внесенных в счет вклада в уставный капитал, определяется в соответствии с их денежной оценкой, согласованной учредителями</p>	<p>Первоначальная стоимость НМА, полученных безвозмездно, определяется по их рыночной стоимости на дату принятия к б/учету в качестве вложений во внеоборотные активы</p>

<ul style="list-style-type: none"> <li>- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением НМА;</li> <li>- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и другим лицам, через которые приобретен НМА;</li> <li>- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА и др.расходы</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-отчислений на социальные нужды;</li> <li>-расходов на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, другого имущества, используемого при создании НМА;</li> <li>-- других расходов</li> </ul>		
---	---	--	--

- Текущая рыночная стоимость НМА – это сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости.
- **Текущая рыночная стоимость НМА может быть определена на основе экспертной оценки.**
- Нематериальные активы могут **проверяться на обесценение** в порядке, определенном международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).
- **В балансе нематериальные активы учитываются по остаточной стоимости.**
- **Остаточная стоимость** – это разница между первоначальной стоимостью и суммой амортизации НМА (остаток по счету 04 минус остаток по счету 05).

## 2. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ, СОЗДАНИЯ И ВЫБЫТИЯ НМА

- **Основными способами поступления объектов нематериальных активов являются:**
- приобретение НМА за плату у других организаций;
  - создание силами самой организации;
  - поступление в счет вклада в уставный капитал организации;
  - безвозмездное получение от других организаций и лиц;
  - получение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами и др.

В соответствии с **ПБУ 14/2007**, единица бухгалтерского учета НМА – это **инвентарный объект**.

**Инвентарным объектом НМА 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 НМА** может также признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное-зрелищное представление, мультимедийный продукт и др.).
- **Основным документом, необходимым для принятия НМА к учету**, является документ, **подтверждающий право** организации на **владение и распоряжение** данным активом. Таким документом может быть **патент, свидетельство, договор и др.**
- Госкомстатом России утверждена только форма карточки учета нематериальных активов (ф. № НМА-1). Оформляется в одном экземпляре на каждый объект.
- **Другие формы первичных учетных документов** для оформления операций с НМА **не утверждены**. Организации **разрабатывают их самостоятельно** (в случае необходимости). Например, акт о приеме-передаче нематериальных активов.

## ПОСТУПЛЕНИЕ НМА УЧИТЫВАЕТСЯ КАК ДОЛГОСРОЧНЫЕ ИНВЕСТИЦИИ

- В соответствии с Планом счетов и Инструкцией к его применению к **счету 08 «Вложения во внеоборотные активы»** открывается **субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»**.
- Учет наличия и движения НМА ведут на счете **04 «Нематериальные активы»** (активный, основной, инвентарный).
- Начальное сальдо (по дебету) – показывает наличие НМА на начало отчетного периода.
- Дебетовый оборот – поступление нематериальных активов.
- Кредитовый оборот – выбытие нематериальных активов.
- Конечное сальдо (по дебету) – остаток НМА на конец отчетного периода.
- Регистр аналитического учета – Карточка учета НМА (ф. № НМА -1).
- Регистр синтетического учета – журнал-ордер № 13.

Таблица 1

## Основные корреспонденции по счету 04 «Нематериальные активы»

Содержание операции	Дебет	Кредит
Учтены затраты, непосредственно связанные с приобретением НМА (без НДС)	08/5	60, 76
Учен НДС по затратам, непосредственно связанным с приобретением НМА	19	60,76
Отражены расходы, связанные с созданием НМА самой организацией	08/5	10,70,69,0 2,76
Отражено поступление НМА от учредителей в качестве вклада в уставный капитал	08/5	75/1
Получен нематериальный актив безвозмездно	08/5	98/2
Нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету	04	08/5
Положительная деловая репутация организации отражается в учете проводками:		
-отражена стоимость активов и обязательств организации по балансу на дату покупки;	01,07,08 ,10, 43	76
-отражена положительная деловая репутация	04	76

Отрицательная деловая репутация организации отражается в учете проводками:

- отражена стоимость активов и обязательств организации по бухгалтерскому балансу на дату покупки

01,07,08,1  
0, 43

76

- отражена стоимость активов и обязательств организации по бухгалтерскому балансу на дату покупки

04

98

## УЧЕТ ВЫБИТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

- Выбытие НМА происходит путем:
  - изъятия вклада (пая) в уставный капитал;
  - безвозмездной передачи;
  - обмена на ценные бумаги;
  - вклада при осуществлении договора простого товарищества (договора о совместной деятельности);
  - списания в силу невозможности дальнейшего получения дохода.

Как правило, **выбытие НМА в учете** их владельца (кроме тех, по которым не предусмотрено начисление амортизации или которые ранее приняты к учету по договору простого товарищества) отражается с использованием **счета 91 «Прочие доходы и расходы»**.

**Необходимо при этом учитывать некоторые особенности списания отдельных наименований НМА.**

- Например, списание отрицательной деловой репутации организации на ее финансовый результат в состав прочих доходов теперь должно осуществляться единовременно в полной сумме, а не равномерно, как было раньше (п. 56 Положения № 34н).
- **Предприятие, предоставившее свое право на пользование отдельными видами имущества в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия, учитывает данную операцию как долгосрочные финансовые вложения в оценке, согласованной с учредителями.**

**Пример 1, если сумма оценки НМА составила 200 000 руб., балансовая стоимость – 160 000 руб.**

**Дебет 58 К 91/1 «Прочие доходы» – 200 000 руб.** предоставлен в пользование нематериальный актив.

**Списание с баланса соответствующего объекта осуществляется по той же методике, что и основные средства.**

Пусть **сумма накопленной амортизации** по НМА за период функционирования составила 20 000 руб.:

**Дебет 05 К 04 – 20 000 руб.** – начислена амортизация;

**Дебет 91/2 Кредит 04 – 140 000 руб.** – списан НМА по остаточной стоимости (160 000 – 20 000).

**Дебет 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» Кредит 99 «Прибыли и убытки» – 40 000 руб.** (200 000 – (140000+ 20000)) – определен финансовый результат от данной операции.

Иногда соучредители приходят к договоренности, согласно которой сумма вклада в уставный капитал учрежденного предприятия одной из сторон в части вносимой доли в виде объекта НМА оказывается ниже его остаточной стоимости. В таком случае в учете передающей стороны на сумму разницы (убытка) делается запись: Дебет 99 Кредит 91/2.

## БЕЗВОЗМЕЗДНАЯ ПЕРЕДАЧА НМА ОФОРМЛЯЕТСЯ В СООТВЕТСТВИИ С ЗАКЛЮЧЕННЫМ МЕЖДУ СТОРОНАМИ ДОГОВОРОМ

### Пример 2.

1. Переданы безвозмездно НМА другой организации в балансовой оценке 50 000 руб. Остаточная стоимость – 4500 руб.:

**Дебет 91/2 Кредит 04**

2. Списывается сумма амортизации НМА за период эксплуатации – 10 000 руб.: **Д 05 К 04.**

3. Оплачены расходы, связанные с оформлением документов на передачу – 1 000 руб.: **Дебет 91/2 Кредит 50, 51, 52.**

**Продажа НМА** организацией может рассматриваться как вариант ее учетной политики в направлении расширения инвестиционной деятельности в целях дополнительного привлечения финансовых ресурсов. Поэтому продажная цена на объект в составе указанного имущества должна покрывать расходы, связанные с их приобретением и содержанием. Конкретных нормативных актов по определению рыночной цены на соответствующие виды НМА не существует.

- НДС взимается с услуг, связанных с получением и поддержанием в силе патентов, свидетельств на объекты промышленной собственности (полезные модели, промышленные образцы, изобретения), товарные знаки, знаки обслуживания, а также с уступкой и передачей прав на их использование.

### **Пример 3.**

1. В соответствии с лицензионным договором списывается с баланса проданный объект нематериальных активов. Остаточная стоимость – 100 000 руб.:

**Дебет 91/2 К 04**

2. Списывается сумма накопленной амортизации за период эксплуатации НМА – 10 000 руб.:

**Дебет 05 Кредит 04**

3. Выставлен счет покупателю за проданные НМА – 150 000 руб.: **Дебет 62 Кредит 91/1.**

4. Учтена сумма НДС по проданному объекту – 22 881 руб.:

**Дебет 91/3 Кредит 68 НДС.**

5. Поступила выручка от покупателя – 150 000 руб.:

**Дебет 51 Кредит 62**

6. Отражается в учете исчисленный финансовый от продажи объекта НМА. Сальдо доходов по данной операции – 17119 руб. списывается на финансовые результаты (см. порядок закрытия субсчетов к счету 91):

**Дебет 91/9 Кредит 99.**

**Выбытие НМА**, когда их первоначальная стоимость не погашена за счет амортизационных отчислений, с истечением срока службы списывается:

**Дебет 91/2 Кредит 04 – на остаточную стоимость.**

Если амортизационные отчисления по отдельным видам НМА отражались в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете, то в учете запись: **Дебет 05 Кредит 04.**

- Сумма дооценки, сформировавшаяся по результатам ранее проведенной переоценки НМА на дату их выбытия, отражается в учете:

**Дебет 83 Кредит 84.**

### **УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

Стоимость НМА погашается посредством амортизации.

**Амортизация** – это потеря стоимости НМА в течение всего их срока полезного использования, отражаемая путем постепенного переноса части первоначальной стоимости НМА на себестоимость выпускаемой продукции (в торговых организациях – на расходы на продажу).

При принятии НМА к бухгалтерскому учету организация определяет **срок его полезного использования.**

**Сроком полезного использования** является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать НМА с целью. Получения экономической выгоды.

- Для отдельных видов НМА срок полезного использования (СПИ) может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.
- Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить СПИ, считаются НМА с неопределенным сроком полезного использования.
- Определение СПИ НМА производится исходя из:
  - - срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
  - - ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.
- СПИ не может превышать срок деятельности организации.

- **Срок полезного использования НМА** ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим **корректировки** отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как **изменения в оценочных значениях**.
- **В отношении НМА с неопределенным СПИ** организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить **срок полезного использования** данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет СПИ данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим **корректировки** отражаются в учете и отчетности на начало отчетного года как **изменения в оценочных значениях**.

- По НМА с неопределенным сроком полезного использования **амортизация не начисляется.**
- **Амортизационные отчисления по НМА начисляются** с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.
- ПБУ **14/2007** «Учет нематериальных активов» предусмотрены следующие способы начисления амортизации:
  - **линейный;**
  - **способ уменьшаемого остатка;**
  - **способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).**

**Выбор способа определения амортизации НМА** производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива.

**ПРИ ЛИНЕЙНОМ СПОСОБЕ** ЕЖЕМЕСЯЧНАЯ СУММА АМОРТИЗАЦИОННЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ ОПРЕДЕЛЯЕТСЯ ИСХОДЯ ИЗ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ИЛИ ТЕКУЩЕЙ РЫНОЧНОЙ СТОИМОСТИ (В СЛУЧАЕ ПЕРЕОЦЕНКИ) НМА РАВНОМЕРНО В ТЕЧЕНИЕ СРОКА ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОБЪЕКТА.

### **Пример 1 (линейный способ).**

Организацией в декабре зарегистрированы исключительные права на полезную модель, получен патент. В этом же месяце объект НМА введен в эксплуатацию.

Первоначальная стоимость НМА составила 120 000 руб. СПИ – 5 лет (60 мес.).

Ежемесячная норма амортизации составит:  $100 \% : 60 \text{ мес.} = 1,66 \%$ .

Ежемесячная сумма амортизации будет равна:  $(120 000 \text{ руб.} \times 1,66\%) : 100\% = 2 000 \text{ руб.}$

- **При способе уменьшаемого остатка** ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется исходя **из остаточной стоимости** (первоначальной стоимости или восстановительной стоимости за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой – установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе – оставшийся срок полезного использования в месяцах.

### **Пример 2 (способ уменьшаемого остатка).**

Организацией в декабре зарегистрированы исключительные права на полезную модель, получен патент. В этом же месяце объект НМА введен в эксплуатацию.

Первоначальная стоимость НМА составляет 120 000 руб. СПИ – 5 лет (60 мес.). Коэффициент – 2.

В первый месяц эксплуатации нематериального актива сумма амортизационных отчислений составит  $(120\ 000 \times 2 : 60 \text{ мес.}) = 4000 \text{ руб.}$

Остаточная стоимость НМА на начало второго месяца эксплуатации:  
 $120\ 000\ \text{руб.} - 4\ 000\ \text{руб.} = 116\ 000\ \text{руб.}$

Во второй месяц эксплуатации сумма амортизационных отчислений составит  $(116\ 000\ \text{руб.} \times 2 : 59\ \text{мес.}) = 3\ 932\ \text{руб.}$

Остаточная стоимость НМА на начало третьего месяца эксплуатации:  
 $116\ 000\ \text{руб.} - 3\ 932\ \text{руб.} = 112\ 068\ \text{руб.}$

В третий месяц сумма амортизации составит  $-(112\ 068\ \text{руб.} \times 2 : 58\ \text{мес.}) = 3\ 864\ \text{руб.}$  и т.д.

**При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)** начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования НМА. Сумма начисленной амортизации при этом способе напрямую зависит только от натурального показателя объема продукции.

### **Пример 3.**

Организацией в декабре зарегистрированы исключительные права на полезную модель, получен патент. В этом же месяце объект НМА введен в эксплуатацию.

Первоначальная стоимость НМА составляла 120 000 руб. СПИ – 5 лет (60 мес.). Выпуск продукции с использованием данного НМА за 5 лет составил 800 000 ед.

Фактически за первый месяц выпущено 8 000 ед., за второй месяц – 10 000 ед., за третий месяц – 3 000 ед. и т.д.

Сумма амортизационных отчислений за первый месяц составит 8 000 ед.  $\times$  (120 000 руб. : 800 000 ед.) = 1 200 руб.

Сумма амортизационных отчислений за второй месяц составит 10 000 ед.  $\times$  (120 000 руб. : 800 000 ед.) = 1 500 руб.

Сумма амортизационных отчислений за третий месяц составит 3 000 ед.  $\times$  (120 000 руб. : 800 000 ед.) = 450 руб. и т.д.

□ Амортизационные отчисления по НМА отражают в бухгалтерском учете двумя способами:

- 1) путем накопления начисленных сумм на отдельном счете;
- 2) Путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

**При первом способе** начисление амортизации по НМА отражают по кредиту **счета 05** – пассивный, регулирующий, контрактивный счет.

**Начальное сальдо (по кредиту)** – размер амортизации по НМА на начало отчетного периода.

**Кредитовый оборот** – начисление амортизации по НМА.

**Дебетовый оборот** – списание амортизации по НМА.

**Конечное сальдо (по кредиту)** – размер амортизации по НМА на конец отчетного периода.

- Регистр синтетического учета – журнал-ордер № 10.
- Регистр аналитического учета – Карточка учета нематериальных активов (ф. № НМА – 1).

**Д 08, 20, 23, 25, 26, 29, 44 К 05** – начислена амортизация по нематериальным активам.

**При втором способе** сумма начисленной амортизации должна быть отнесена непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы». После полного списания первоначальной стоимости НМА эти объекты отражаются в учете в условной оценке с отнесением суммы оценки на финансовые результаты организации.

**Д 08, 23, 25, 26, 29, 44 К 04** – начислена амортизация способом уменьшения первоначальной стоимости НМА.