

Тема 2.3: «Учет нематериальных активов»

Порядок учета, понятие и классификация нематериальных активов

Порядок учета нематериальных активов определяется:

- 1) Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утв. приказом Минфина РФ от 27.12.07 г. № 153н (в ред. от 24.12.10 г. № 186н);
- 2) Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утв. приказом Минфина РФ от 19.11.02 г. № 115н (в ред. от 18.09.06 г. № 116н).

В соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», **для принятия объекта к учету, в качестве нематериального актива**, он должен отвечать следующим требованиям:

- объект не должен иметь материально-вещественной формы;
- объект должен быть предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд организации;
- объект должен использоваться в течение длительного срока, свыше 12 месяцев;
- объект должен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- последующая перепродажа объекта в течение 12 месяцев не предполагается.

Для целей налогового учета в составе нематериальных активов учитывают объекты стоимостью более 40 000 р. за единицу и сроком полезного использования более 12 мес. Кроме того, в налоговом учете в состав нематериальных активов не включают деловую репутацию организации.

К нематериальным активам относят:

- программное обеспечение
- изобретения
- секреты производства (ноу-хау)
- товарные знаки и знаки обслуживания
- результаты выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКТР)
- деловую репутацию.

Деловая репутация возникает при продаже организации как имущественного комплекса и представляет собой разницу между покупной ценой организации и стоимостью имущества, находящегося на ее балансе.

В состав нематериальных активов не включают организационные расходы при создании фирмы, а также интеллектуальные и деловые качества персонала, его квалификацию и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Тема 2.3: «Учет нематериальных активов»

Оценка нематериальных активов

Различают:

- первоначальную;
- остаточную;
- восстановительную стоимость НМА.

Переоценка нематериальных активов — это процесс пересчета стоимости НМА.

В результате переоценки допускается как увеличение (дооценка), так и уменьшение (уценка) стоимости НМА.

Первоначальной стоимостью нематериальных активов, приобретенных за плату — признается сумма фактических затрат организации на приобретение и создание, за исключением НДС.

По первоначальной стоимости НМА принимаются к бухгалтерскому учету.

ПРОВОДКИ ПО ПЕРЕОЦЕНКЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ:

Дебет	Кредит	Содержание операции
01	83 (91/1)	Дооценка стоимости НМА (если стоимость увеличилась)
83 (91/2)	02	Дооценка начисленной амортизации
91/2	01	Уценка стоимости НМА (если стоимость уменьшилась)
02	91/2	Уценка начисленной амортизации

Остаточная стоимость — это разность между первоначальной стоимостью и суммой износа нематериальных активов.

По остаточной стоимости НМА отражаются в бухгалтерском балансе и списываются при выбытии.

Восстановительная стоимость — это стоимость НМА, исходя из действующих цен на момент переоценки.

Тема 2.3: «Учет нематериальных активов»

Первичные документы по учету нематериальных активов

Для учета нематериальных активов в организации применяют карточку учета нематериальных активов, которую используют для учета всех поступивших объектов нематериальных активов.

Другие типовые формы первичных документов для учета движения НМА отсутствуют.

Организации могут самостоятельно разработать формы первичных документов:

Номер формы	Название формы
НМА-1	Карточка учета нематериальных активов
	Акт приемки-передачи нематериальных активов
	Акт списания нематериальных активов

Единицей учета НМА является отдельный инвентарный объект.

Тема 2.3: «Учет нематериальных активов»

Учет нематериальных активов

Учет нематериальных активов ведут на синтетическом счете **04 «Нематериальные активы»**. Счет активный. **По дебету счета** — отражают поступление, **по кредиту** — выбытие объектов НМА по разным причинам.

Сальдо счета - показывает наличие объектов НМА в организации на начало и конец периода.

Поступление нематериальных активов

НМА могут быть:

- созданы в самой организации (**Д-т 08 К-т 10, 70, 69**);
- приобретены за плату у сторонних организаций;
- получены безвозмездно;
- получены от учредителей в счет вклада в УК и т.д.

Затраты, связанные с поступлением НМА по любой причине отражают на активном счете **08 «Вложения во внеоборотные активы»**.

Поступление НМА за плату отражают по первоначальной стоимости без учета НДС:

Д-т 08 К-т 60

При этом сумму НДС в составе оплаты за нематериальные активы оформляют следующей проводкой:

Д-т 19 (субсчет 19-2) К-т 60.

Основанием для отражения на счете 19 суммы НДС, является счет- фактура.

Поступление нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал отражают по стоимости, согласованной с учредителями организации: **Д-т 08 К-т 75.**

Поступление нематериальных активов безвозмездно отражают по рыночной стоимости:

Д-т 08 К-т 98 (субсчет 98-2)

Принятие к учету НМА отражают проводкой: **Д-т 04 К-т 08**

После принятия к учету НМА сумму НДС по приобретенным нематериальным активам и затратам, связанным с их приобретением, списывают проводкой: **Д-т 68 К-т 19** и предъявляют к вычету, т. е. уменьшают сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет.

Тема 2.3: «Учет нематериальных активов»

Поступление нематериальных активов

Задание:

Выписать корреспонденцию счетов по счету:

04 «Нематериальные активы»:

По дебету	По кредиту

Регистром синтетического учета по счету 04 «Нематериальные активы» является журнал-ордер № 13.

Регистром аналитического учета нематериальных активов являются инвентарные карточки, которые открываются отдельно на каждый инвентарный номер.

Тема 2.3: «Учет нематериальных активов»

Поступление нематериальных активов

Задача:

(учет приобретения нематериальных активов за плату)

Организация приобрела исключительные права на использование знака обслуживания на сумму 144 000 руб. с учетом НДС 24 000 руб. За регистрацию прав пользования выплачены пошлины в размере 6 000 руб., срок полезного использования нематериального актива установлен 60 мес.

Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки к ним, рассчитайте первоначальную стоимость нематериального актива и амортизацию за месяц линейным способом.

Решение:

№	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Д-т	К-т
1.	Получено право пользования знаком обслуживания	120 000	08	60
2.	Отражен НДС на счете 19	24 000	19	60
3.	Оплачен счет за право пользования знаком обслуживания	144 000	60	51
4.	Начислены и выплачены регистрационные пошлины	6000	08	60
		6000	60	51
5.	Поставлен на учет знак обслуживания в составе нематериальных активов	126 000	04	08
6.	Списан НДС на счет 68	24 000	68	19
7.	Начислена амортизация нематериального актива за месяц линейным способом (126 000/60 мес.)	2100	20	05

Тема 2.3: «Учет нематериальных активов»

Поступление нематериальных активов

Задача:

(учет создания нематериального актива)

Программисты организации разработали программное обеспечение для создания сайта в Интернете. Фирме принадлежат исключительные права на его применение, срок использования сайта установлен 10 лет. Расходы на создание сайта составили: заработная плата программистам 32 000 руб. и страховые взносы на заработную плату, материальные расходы — 3 400 руб., амортизация основных средств при создании сайта — 2 000 руб.

Составьте хозяйственные операции и бухгалтерские проводки к ним, определите первоначальную стоимость нематериального актива.

Решение:

№	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Д-т	К-т
1.	Начислена заработная плата разработчикам сайта	32 000	08	70
2.	Начислены страховые взносы на заработную плату	9600	08	69
3.	Списаны материалы на выполнение работ	3400	08	10
4.	Начислена амортизация основных средств, используемых при создании сайта	2000	08	02
5.	Принят сайт в составе нематериальных активов	47 000	04	08

Тема 2.3: «Учет нематериальных активов»

Амортизация нематериальных активов

Учет амортизации НМА ведут на синтетическом счете 05 «Амортизация нематериальных активов». Счет пассивный.

По кредиту — отражают начисление, **по дебету** — списание амортизации.

Начисление амортизации отражают проводкой: Д-т 20, 25, 26, 44 К-т 05.

Списание амортизации: Д-т 05 К-т 04.

Амортизацию нематериальных активов начисляют ежемесячно.

Начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, принятия НМА к учету.

Согласно ПБУ 14/2007 предприятия могут начислять амортизацию по нематериальным активам одним из следующих способов:

- **линейным;**
- **уменьшаемого остатка;**
- **списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).**

Методика начисления амортизации нематериальных активов аналогична способам начисления амортизации основных средств.

В целях налогового учета для начисления амортизации применяют линейный и нелинейный способы.

Выбранный способ амортизации НМА определяется и отражается в учетной политике предприятия.

Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное погашение или списание стоимости НМА с учета.

Амортизация не начисляется:

- по нематериальным активам, с неопределенным сроком полезного использования.

Тема 2.3: «Учет нематериальных активов»

Амортизация нематериальных активов

Задание:

Выписать корреспонденцию счетов по счету:

05 «Амортизация нематериальных активов»:

По дебету	По кредиту

Регистром синтетического учета по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» является журнал-ордер № 10.

Тема 2.3: «Учет нематериальных активов»

Амортизация нематериальных активов

Задача:

(расчет амортизации нематериальных активов линейным способом)

Организация включила разработку ноу-хау в состав нематериальных активов в сумме 67 680 руб. с учетом НДС и установила срок полезного использования 100 мес. и линейный способ начисления амортизации.

Рассчитайте амортизацию нематериальных активов за месяц линейным способом.

Решение:

Сумма амортизации за 1 мес составит: $A_m = 56\,400 \text{ руб.} / 100 \text{ мес} = 564 \text{ руб.};$

Сумму ежемесячной амортизации по нематериальным активам списывают на затраты производства и оформляют следующей проводкой: Д-т 20 К-т 05.

Тема 2.3: «Учет нематериальных активов»

Амортизация нематериальных активов

Задача:

(расчет амортизации нематериальных активов способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования)

Организация приобрела исключительное право пользования промышленным образцом на срок 36 мес. Первоначальная стоимость нематериального актива 55 000 руб. без учета НДС, амортизацию начисляют способом уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения 2.

Рассчитайте сумму амортизации нематериальных активов за месяц способом уменьшаемого остатка.

Решение:

- 1 месяц: $55000 \cdot 2/36 = 3055$ руб.
- 2 месяц: $(55000 - 3055) \cdot 2/35 = 2968$ руб.
- 3 месяц: $(51945 - 2968) \cdot 2/34 = 2881$ руб.
- 4 месяц: $(48977 - 2881) \cdot 2/33 = 2794$ руб.

.....

Тема 2.3: «Учет нематериальных активов»

Амортизация нематериальных активов

Задача:

(расчет амортизации нематериальных активов способом списания стоимости пропорционально объему продукции)

Организация приобрела право пользования торговой маркой на срок 8 лет (96 мес) по первоначальной стоимости 160 000 руб. без учета НДС. Предполагаемый объем услуг, выполняемый под данной торговой маркой, составляет ежегодно 960 000 руб.

Рассчитайте сумму амортизации нематериальных активов за месяц способом списания стоимости пропорционально объему услуг.

Решение:

Сумма ежегодной амортизации 20 000 руб. ($160\,000 \text{ руб.} / 8 \text{ лет}$).

Сумма амортизации, приходящаяся на 1 руб. услуг — 0,021 руб. ($20\,000 \text{ руб.} / 960\,000 \text{ руб.}$).

Если в среднем за месяц объем услуг составит 80 000 руб. ($960\,000 \text{ руб.} / 12 \text{ мес}$), тогда сумма амортизации торговой марки за месяц 1 680 руб. ($80\,000 \text{ руб.} \cdot 0,021 \text{ руб.}$).

Тема 2.3: «Учет нематериальных активов»

Учет выбытия нематериальных активов

НМА могут выбывать в результате следующих причин:

- продажи;
- списания вследствие потери доходных свойств;
- прекращения срока действия;
- безвозмездной передачи и т. д.

Для обобщения информации о выбытии НМА и определения финансового результата от данных операций используется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Доходы, полученные в результате выбытия нематериальных активов, отражают по кредиту счета 91 (субсчет 91-1 «Прочие доходы»), а расходы — по дебету счета (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов определяют на счете 91 (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») и списывают на счет 99 «Прибыли и убытки».

Дебет	Кредит	Содержание операции
		Выбытие нематериальных активов в связи с продажей
62	91	Отражена договорная стоимость реализуемых НМА (включая НДС)
91	68	Отражена сумма НДС, подлежащая получению от покупателя
51	62	Получена выручка от покупателя
91	76	Отражена сумма расходов, связанных с продажей НМА
05	04	Списана сумма начисленной амортизации
91	04	Списана остаточная стоимость НМА
91 (99)	99 (91)	Отражен финансовый результат: прибыль, убыток
		Выбытие нематериальных активов в связи безвозмездной передачей
05	04	Списана сумма начисленной амортизации
91	04	Списана остаточная стоимость
91	68	Отражена сумма НДС, подлежащая получению от передающей стороны
91	76	Отражена сумма расходов, связанных с безвозмездной передачей (без НДС)
91	19	Списывается НДС, уплаченный поставщикам по расходам, связанным с безвозмездной передачей НМА
		Выбытие нематериальных активов в связи с передачей в качестве вклада в уставный капитал другой организации
91	04	Списана остаточная стоимость НМА
05	04	Списана сумма начисленной амортизации
58	91	Отражена передача НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации по согласованной стоимости

Тема 2.3: «Учет нематериальных активов»

Учет выбытия нематериальных активов

Задача:

(учет продажи нематериальных активов)

Организация реализовала исключительное право на изобретение в виде патента. Первоначальная стоимость патента — 43 000 руб., амортизация, начисленная на момент реализации, — 13 000 руб., выручка от реализации — 39 000 руб. (без учета НДС). Акцептован счет за юридическое оформление продажи на сумму 3 400 руб. (без учета НДС).

Составьте хозяйственные операции, бухгалтерские проводки к ним и рассчитайте финансовый результат от реализации нематериального актива.

Решение:

№	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Д-т	К-т
1.	Отражена выручка от реализации патента (без учета НДС)	39 000	62	91-1
2.	Списана начисленная амортизация патента	13 000	05	04
3.	Списана остаточная стоимость реализованного патента	30 000	91-2	04
4.	Акцептован счет за юридическое оформление продажи	3400	91-2	76
5.	Списан финансовый результат от реализации патента	5600	91	99
6.	Получена выручка от покупателя на расчетный счет	39 000	51	62

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

- 1) Каким ПБУ регулируется учет основных средств и нематериальных активов?
- 2) Что относится к ОС и НМА?
- 3) Виды оценки ОС и НМА?
- 4) Как определяют первоначальную стоимость ОС (НМА)?
- 5) Как определяют остаточную стоимость ОС (НМА)?
- 6) Проводки по поступлению ОС (НМА) за плату, безвозмездно, в качестве вклада в УК?
- 7) Проводки по вводу в эксплуатации ОС и принятию к учету НМА?
- 8) Способы начисления амортизации на ОС и НМА?
- 9) Проводки по начислению и списанию амортизации ОС и НМА?
- 10) На какие ОС (НМА) амортизации не начисляется?
- 11) Как определяют финансовый результат от продажи ОС и НМА?