

# Бухгалтерский учет нематериальных активов

Презентации по бухгалтерскому учету

1. Определение, классификация и  
оценка нематериальных активов

# Определение нематериальных активов.

- Согласно ПБУ 14/2007 к нематериальным активам относят те, в отношении которых одновременно выполняются следующие условия:
  - а) *отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;*
  - б) *возможность идентификации (выделения, отделения от другого имущества;*
  - в) *использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации;*
  - г) *использование в течение длительного времени продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;*
  - д) *организация не предполагает перепродажу имущества в течение 12 месяцев;*
  - е) *способность приносить экономические выгоды (доход в будущем);*
  - ж) *имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права организации на этот актив;*
- 3) *фактическая (первоначальная) стоимость может быть достоверно определена.*

# Классификация нематериальных активов

---

- Нематериальные
- активы
  - Имеющие материальную
  - форму
    - Созданные в предприятии
    - Приобретенные у третьих лиц
  - НЕ имеющие материальной формы

## *Классификация НМА в зависимости от предназначения и выполняемых функций.*

### **1. Исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, регулируемые патентным правом.**

Например, изобретения, полезные модели и промышленные образцы. Патент удостоверяет приоритет, авторство изобретения, полезной модели или промышленного образца и исключительное право на их использование. Патент на изобретение действует в течение 20 лет, считая с момента поступления, заявки в Патентное ведомство, на промышленный образец – в течение 10 лет, свидетельство на полезную модель – в течение 5 лет. Правоохранительные документы на промышленный образец продлеваются патентным ведомством по ходатайству патентообладателя, но не более чем на пять лет, а на полезную модель – не более чем на три года.

## *Классификация НМА в зависимости от предназначения и выполняемых функций.*

---

- **2.Исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, регулируемые авторским правом.**

Например, программы для ЭВМ, базы данных.

Авторское право является результатом творческой деятельности, независимо от назначения, достоинства и способа выражения произведения, и существующее в какой-либо объективной форме (письменной, устной, видеозаписи и др.).

## *Классификация НМА в зависимости от предназначения и выполняемых функций.*

- **3. Исключительные права на средства индивидуализации юридического лица, продукции, выполняемых работ или оказываемых услуг.**

Например, товарные знаки, знаки обслуживания и др.

Товарный знак и знак обслуживания – это обозначения, способные отличать соответственно товары и услуги одних юридических или физических лиц от однородных товаров и услуг других лиц. Коллективный знак и право на его использование не могут быть переданы другим лицам (ст. 1, 20 Закона «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»). Действие регистрации товарного знака может быть прекращено досрочно (полностью или частично) согласно решению Высшей патентной палаты, принятому по заявлению любого лица, в связи с не использованием товарного знака.

# *Деловая репутация организации.*

---

- Она определяется в виде разницы между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов за минусом относящейся к предприятию кредиторской задолженности.

# Виды деловой репутации

- *Положительную деловую репутацию* организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта.
- *Отрицательную деловую репутацию* организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга, и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п., и учитывать как доходы будущих периодов.



## *В соответствии с ПБУ 14/07 к нематериальным активам не относятся:*

- а) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- б) не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- в) материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных.

Специальным правилом устанавливается, что «в состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них».

# Оценка НМА при их принятии к учету.

---

## **1) Приобретение за плату у третьих лиц.**

Исходя из фактически произведенных затрат по приобретению и доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (за минусом НДС и иных возмещаемых налогов)

*Фактическими расходами на приобретение нематериальных активов, согласно ПБУ 14/07, могут быть:*

---

- **суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав;**
- **суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;**
- **регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав;**
- **невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;**
- **вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;**
- **иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.**

# Определение первоначальной стоимости НМА

---

Если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, при оплате приобретаемых нематериальных активов фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

- В момент приобретения нематериальных активов могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях: суммы оплаты труда работников, соответствующие отчисления на их социальные нужды, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

## 2. Создание НМА в самой организации

Определяется суммой фактических расходов на создание, изготовление за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

■ *Нематериальные активы считаются созданными организацией в случае, если:*

1. исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации-работодателю;
2. исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;
3. свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

### 3. Безвозмездное поступление НМА от третьих лиц

---

- Стоимость определяется, исходя из рыночной стоимости на дату принятия НМА к учету с включением затрат по доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию.
- Текущая рыночная стоимость НМА может быть определена на основе экспертной оценке.

## 4. Внесение НМА учредителями в счет их вкладов в уставный капитал организации

---

- Исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ

## 5. Получение НМА по бартеру

---

- Исходя из стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.



## 2. Документальное оформление движения нематериальных активов.

---

В настоящее время отсутствуют унифицированные формы документов, отражающих движение НМА, кроме *карточки первичного (аналитического) учета НМА (форма № НМА-1)*. Карточка ведется на каждый объект учета, в ней указывается краткая характеристика объекта НМА, срок полезного использования, норма амортизации. Все остальные документы *организации должны сами разрабатывать*, исходя из Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете и Закона о бухгалтерском учете. В соответствии с особенностями нематериальных активов в документах по их поступлению и выбытию должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации и некоторые другие реквизиты.

- Особое внимание следует обратить на переход права на владение нематериальными активами. Например, приобретение права на объекты, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели и др.), должно подтверждаться соответствующими лицензионными договорами, зарегистрированными в Патентном отделе, или договором коммерческой концессии. Приобретенные права должны быть оформлены договорами с юридическими или физическими лицами. Особенностью некоторых нематериальных активов как объектов учета является необходимость принятия мер по их защите. С этой целью целесообразно разработать особые внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательства этих лиц не разглашать соответствующие сведения, свои должностные инструкции, другую необходимую информацию.

### 3. Учетная единица нематериальных активов.

---

- ***Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов, является инвентарный объект.***
- Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т. п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использовании для управленческих нужд организации.

Впервые в ПБУ 14-07 сказано, что в качестве инвентарного объекта НМА может признаваться сложный объект, включаемый несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, единая технология), на который у предприятия могут быть как исключительные, так и неисключительные права. Какие сложные объекты отнести к НМА, организация решает самостоятельно. При этом критерии нужно закрепить в Учетной политике.

- 
- Программы и технологии, которые предоставлены в пользование (неисключительные права) получатель учитывает как НМА за балансом.

## 4. Амортизация НМА.

---

- СПИ – выраженный в месяцах период (раньше в годах), в течение которого организация предполагает использовать НМА с целью получения экономических выгод.
- По НМА с НЕОПРЕДЕЛЕННЫМ СРОКОМ полезного использования амортизация НЕ НАЧИСЛЯЕТСЯ (раньше СПИ = 20 годам).  
Каждый год организация должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности определения СПИ.

- При установлении срока полезного использования ориентируются на срок действия охранного документа, или лицензионного договора. Например, патент на селекционные достижения действует 30 лет, на изобретения – 20 лет, на промышленный образец – 10 лет, на товарный знак – 10 лет, на полезную модель – 5 лет.

- 
- Принципиально новое положение ПБУ 14-2007: СПИ НМА нужно каждый год уточнять, то есть проверять их на актуальность.



# Способы начисления амортизации:

---

- Линейный,
- Уменьшаемого остатка,
- Пропорционально объему продукции.

## **Новое условие определения способа начисления амортизации:**

При определении способа необходимо производить расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от продажи данного актива.

# Новое условие определения способа начисления амортизации:

---

- Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования НМА не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.
- Согласно п. 30 ПБУ 14-2007 способ определения амортизации НМА компания ежегодно должна проверять и при необходимости также пересматривать.

## Отражение корректировок в связи с изменением СПИ и способа расчета амортизации:

---

- Корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

## Приостановление начисления амортизации:

По новым правилам в течение СПИ НМА начисление амортизации **не приостанавливается.**

# Корреспонденция счетов по начислению амортизации НМА.

<u>Содержание операции</u>	<u>Корреспондирующиеся счета</u>
<i>1. Начислена амортизация по объектам НМА (1-й способ):</i>	
1.1 производственного назначения:	Д 20, 23, 25, 26, 44 К 05
1.2 непроизводственного назначения:	Д 29, 91 К 05
1.3 используемым в капитальном строительстве.	Д 08 К 05
<i>2. Начислена амортизация по объектам НМА (2-й способ):</i>	
2.1 производственного назначения:	Д 20, 23, 25, 26,44 К 04
2.2 непроизводственного назначения:	Д 29, 91 К 04
2.3 используемым в капитальном строительстве:	Д 08 К 04
<i>3. Начислена амортизация по положительной деловой репутации:</i>	Д 26 К 04
<i>4. Списывается отрицательная деловая репутация:</i>	Д 98 К 91

# 5. Переоценка НМА

---

- Если текущая рыночная стоимость объекта НМА изменилась, то его первоначальная стоимость может быть переоценена.
- Согласно пункту 17 ПБУ 14/2007 коммерческая организация может переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных активов.
- Переоценка проводится не чаще одного раза в год (на начало отчетного года).

# Переоценка НМА

---

- Однажды приняв решение о переоценке нематериальных активов, входящих в однородную группу, в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно.
- Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости (п. 19 ПБУ 14/2007).

# Результаты переоценки НМА

- учитываются при составлении бухгалтерского *баланса* на начало отчетного года. При этом, результаты переоценки не включаются в бухгалтерский баланс предыдущего отчетного года. Однако в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года организация должна указать о такой переоценке.
- Сумма *дооценки* нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации.
- Сумма *дооценки* нематериального актива, равная сумме его *уценки*, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

# Результаты переоценка НМА

---

- Сумма *уценки* нематериального актива в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).
- Сумма *уценки* нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы



# Результаты переоценки НМА

- Превышение суммы *уценки* нематериального актива над суммой его *дооценки*, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).
- Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.
- При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

## 6. Бухгалтерский учет выбытия НМА

---

- Выбывать активы могут по различным причинам:
  - 1) прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
  - 2) передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

# Причины выбытия НМА

- перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив);
- прекращения использования вследствие морального износа. В старой редакции ПБУ 14/2000 отдельно было не прописано, можно ли списать объект нематериальных активов по причине морального износа.
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд;
- передачи по договору мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявления недостачи активов при их инвентаризации;
- в иных случаях

# Учет выбытия НМА

---

- 1) При выбытии нематериальных активов сумма начисленной по ним амортизации списывается со счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в кредит счета 04 «Нематериальные активы».
- 2) Остаточная стоимость нематериальных активов списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 04 «Нематериальные активы».
- 3) Доходы и расходы от продажи и иного выбытия нематериальных активов отражаются в периоде выбытия нематериальных активов как прочие доходы и расходы на счете 91 (п. 35 ПБУ 14/2007).

## 7. Особенности налогового учета НМА

---

- 1) Амортизируемым имуществом признается НМА со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20000 тыс. руб. (п. 1 ст. 256 НК РФ).
- 2) В налоговом учете в соответствии с п. 1 ст. 251 НК РФ доходы в виде имущества, полученного безвозмездно, НЕ УЧИТЫВАЮТСЯ для цели налогообложения прибыли, если:

# Особенности налогового учета НМА

---

- Уставный капитал получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) передающей стороны,
- Уставный капитал передающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) получающей стороны.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения оно не передается третьим лицам.

# Особенности налогового учета НМА

---

3. СПИ устанавливается исходя из срока действия патента, свидетельства и других ограничений договоров. По тем объектам. По которым невозможно определить срок полезного использования. Он установлен в расчете 10 лет (ст. 258 НК РФ).
4. В НК изменение способа начисления амортизации (линейный, нелинейный) не предусмотрено.
5. Переоценка НМА не предусмотрена.