

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.

Таблица 1

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"> -суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу); -таможенные пошлины и таможенные сборы; 	<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"> -сумм, уплачиваемых за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа или договорам за выполнение НИОКР; - расходов на оплату труда работников, занятых при создании НМА или НИОКР; 	<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"> - невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением НМА; - вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и другим лицам, через которые приобретен НМА; - суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА и др.расходы 	<ul style="list-style-type: none"> -отчислений на социальные нужды; -расходов на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, другого имущества, используемого при создании НМА; -- других расходов 		
---	---	--	--

- 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 ВЫБЫТИЯ 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.**