

НЕМАТЕРИАЛЬН ЫЕ АКТИВЫ

- В бухгалтерском учете нематериальные активы являются одним из видов внеоборотных активов организации. Объекты нематериальных активов не имеют материально-вещественной формы (подп. «ж» п. 3 ПБУ 14/2007). Этим они отличаются от других видов внеоборотных активов (например, от основных средств).

- В составе нематериальных активов при определенных условиях можно учесть объекты интеллектуальной собственности (результаты интеллектуальной деятельности). В частности:
- изобретения, промышленные образцы, полезные модели;
- компьютерные программы, сайты в Интернете;
- товарные знаки и знаки обслуживания;
- секреты производства (ноу-хау);
- селекционные достижения (например, на выращенный сорт растений или выведенную породу животных).
- Кроме того, в составе нематериальных активов можно учесть деловую репутацию организации.
- Об этом сказано в пункте 4 ПБУ 14/2007.

- К нематериальным активам предприятия **нельзя** отнести:
- организационные расходы;
- интеллектуальные и деловые качества персонала, его квалификацию и способность к труду.
- Такие правила установлены пунктом 4 ПБУ 14/2007.

- Объект интеллектуальной собственности можно учесть в составе нематериальных активов при одновременном выполнении следующих условий:
- организация является обладателем исключительных прав на объект нематериального актива. При этом существование самого объекта и исключительные права на него должны быть подтверждены документально;
- организация имеет право на получение экономических выгод от использования объекта;
- срок использования объекта превышает 12 месяцев, и организация не предполагает его дальнейшую перепродажу, по крайней мере, в течение 12 месяцев;
- первоначальная (фактическая) стоимость может быть достоверно определена.
- Об этом сказано в пункте 3 ПБУ 14/2007.

- Если условия о признании объекта интеллектуальной собственности в качестве нематериального актива не выполняются (например, если организация не получила патент на изобретение или срок полезного использования объекта менее 12 месяцев), то его стоимость можно учесть в составе:
 - расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР);
 - расходов будущих периодов;
 - текущих расходов.

- Если организация создала объект интеллектуальной собственности своими силами, то исключительные права на него нужно подтвердить документально. Большинство объектов интеллектуальной собственности (результаты интеллектуальной деятельности) должны быть зарегистрированы в Роспатенте или Госкомиссии по испытанию и охране селекционных достижений. Документами, подтверждающими исключительные права на созданный объект, являются:
 - свидетельство на товарный знак (знак обслуживания) (ст. 1480 и 1481 ГК РФ);
 - свидетельство об исключительном праве на наименование места происхождения товара (п. 2 ст. 1518 и ст. 1530 ГК РФ);
 - патент на изобретение, промышленный образец, полезную модель (ст. 1353 и 1354 ГК РФ);
 - патент на селекционное достижение (ст. 1414 и 1415 ГК РФ).

- Если организация получила необходимые охранные документы, созданный объект интеллектуальной собственности можно учесть в составе нематериальных активов.
- Некоторые объекты интеллектуальной собственности регистрируются в добровольном порядке, например исключительное право на компьютерную программу (ст. 1262 ГК РФ).

- В настоящее время отсутствуют какие-либо рекомендации по документальному оформлению движения нематериальных активов.
- В связи с этим хозяйствующие субъекты должны сами разрабатывать формы соответствующих документов.
- Акт приема (передачи) нематериальных активов можно составить применительно к акту приема (передачи) основных средств, взяв за основу типовую форму **№ ОС-1**. В акте приема необходимо отразить стоимость полученных нематериальных активов, срок их действия, разработанную норму амортизационных отчислений и другие реквизиты, необходимые для равномерного начисления износа по приобретенным (созданным) объектам нематериальных активов.

- Принять объект нужно на основании акта приема-передачи, после чего на него нужно завести карточку учета по форме НМА-1 (аналогичные действия проводятся и при поступлении основных средств).
- В качестве документов, которые подтверждают факт приобретения НМА могут выступать такие документы, как патенты, договор об отчуждении исключительного права, свидетельства, лицензионный договор и пр.

- Действующей инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий для обобщения в учете информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих хозяйственному субъекту на праве собственности, предусмотрено применение **счета 04 "Нематериальные активы"**. Счет активный, балансовый. Сальдо дебетовое отражает стоимость нематериальных активов, принадлежащих данному предприятию.

- **Оборотами по дебету** показывают суммы поступающих на предприятие нематериальных активов (покупка, строительство и т. д.).
- **Обороты по кредиту** данного счета отражают изменение стоимости нематериальных активов в связи с начислением амортизации или выбытием нематериальных активов (в зависимости от вида нематериальных активов и принятой политики предприятия).

- **На указанном счете нематериальные активы учитываются в первоначальной оценке, которая определяется:**
- по договоренности сторон (по объектам, внесенным учредителями в счет вклада в уставный капитал);
- по фактически произведенным затратам на приобретение и приведение в состояние готовности (по объектам, приобретенным за плату от других юридических и физических лиц);
- экспертным путем (по объектам, полученным безвозмездно от других юридических и физических лиц).

- При наличии в организации нескольких видов нематериальных активов значительной стоимости целесообразно для каждого вида открывать субсчета в соответствии с классификацией нематериальных активов, принятой данной организацией, например:
 - 04-1 "Объекты интеллектуальной собственности";
 - 04-2 "Права пользования природными ресурсами";
 - 04-3 "Отложенные затраты";
 - 04-5 "Прочие объекты" и т. д. Аналитический учет по счету 04 ведется по видам и отдельным объектам нематериальных

- **Предприятие может нематериальный актив:**

- купить (приобрести за плату),
- создать своими силами или с помощью сторонних организаций,
- получить в виде вклада в уставный капитал от учредителей,
- получить в качестве подарка (безвозмездно).

Приобретение НМА за плату (покупка)

- Для учета нематериальных активов используется 04 счет бухгалтерского учета. Поступившие НМА учитываются по дебету этого счета по первоначальной стоимости. Принятие к учету на сч.04 осуществляется через вспомогательный сч.08.

- По дебету счета 08 собираются все затраты на приобретение объекта:
- непосредственно стоимость исключительного права на этот объект и затраты по его использованию в дальнейшем,
- оплата различных пошлин, налогов, таможенных сборов,
- консультационные и информационные услуги,
- услуги сторонних организаций.

- Что касается НДС по всем этим затратам, то надо отметить, что данным налогом облагаются далеко не все нематериальные активы.
- НДС не нужно выделять по следующим НМА — исключительное право на программы и базы данных, изобретения, модели, ноу-хау, интегральные схемы.
- Для прочих активов необходимо выделить из суммы всех затрат, формирующих первоначальную стоимость, сумму НДС и направить ее к вычету.

Проводки при покупке нематериальных активов:

- На счете 08 открываем дополнительный субсчет 5 «Приобретение НМА». По дебету этого счета будем собирать все затраты, после чего одной проводкой отправим их в дебет сч.04, таким образом у нас сформируется первоначальная стоимость нематериального актива.

Операция	Дт	Кт	Первичный документ
Отражена стоимость исключительного права по договору	08	76	Договор, акт передачи
выделен НДС из стоимости НМА (если нужно)	19	76	счет-фактура
НДС направлен к вычету	68/НДС	19	Бух.справка
Учтена оплата различных пошлин и сборов	08	76	Счета на оплату
Оплачена стоимость исключительного права (пошлин, сборов)	76	51	п/поручения, выписка банка
Актив принят к учету	04	08	Ос-1

Создание НМА

- Создать нематериальный актив можно как самостоятельно, с помощью работников своего же предприятия, а можно сделать заказ сторонней организации, на этом специализирующейся.
- Каким бы образом не создавался нематериальный актив, необходимо также по дебету счета 08 собрать все затраты, связанные с его созданием, после чего перенести их в дебет сч.04.

- Если процесс создания НМА происходит с помощью своих сил, то в качестве расходов могут выступать зарплата работникам, занятым в этом процессе (Дт 08 Кт 70), страховые взносы, начисляемые и уплачиваемые с этой зарплатой (Дт 08 Кт 69). Также к расходам можно отнести амортизацию по оборудованию, занятому в научно-исследовательских и прочих работах (Дт 08 Кт 02).

- Если привлекаются сторонние организации, то в качестве расходов выступает оплата их услуг (Дт 08 Кт 60).
- После того, как расходы собраны по дебету 08, выполняется проводка по принятию объекта к учету Д04 К08.

Внесение НМА в УК

- Если нематериальный актив вносится в уставный капитал в виде вклада от учредителя, то привлекаем счет учета расчетов с учредителями и выполняем проводки:
- Д08 К75 – отражена первоначальная стоимость НМА
- Д04 К08 – актив принят к учету

Безвозмездное поступление НМА

- При получении нематериального актива по договору дарения, его необходимо оценить по средней рыночной стоимости на текущую дату, для того чтобы знать, по какой стоимости его принять и с чего начислять в дальнейшем амортизацию.
- Для оценки могут быть привлечены сторонние оценочные организации.

- Для учета безвозмездно полученных нематериальных активов нужно воспользоваться счетом 98 «Безвозмездные поступления».
- Проводки по учету НМА, полученных по договору дарения:
- Д08 К98 – отражена рыночная стоимость актива, полученная после оценки.
- Д04 К08 – объект принят к учету.
- В дальнейшем при начислении амортизации, необходимо сумму амортизационных отчислений списать также и со сч.98 проводкой Д98 К91/1.

Выбытие нематериальных активов

- Выбывают нематериальные активы в следующих случаях:
- Если наступил моральный или физический износ актива, в связи с чем он становится непригоден к дальнейшему использованию
- При передаче НМА другому предприятию за плату, то есть продажа
- При безвозмездной передаче актива другому предприятию, то есть дарение
- Внесение в уставный капитал другого предприятия

Выбытие НМА при списании

- Если нематериальный актив испорчен, закончен срок его полезного использования, НМА потерял свои функции и свойства и не пригоден к дальнейшему использованию по назначению, то его необходимо списать с учета.

- Оценивает состояние актива специальная комиссия, которая выносит решение о необходимости списать объект. При этом составляет приказ, в котором указывается, какой именно НМА подлежит списанию и по какой причине. Сам процесс списания происходит на основании акта списания. Когда объект снимается с учета в карточке учета нематериальных активов НМА-1 делается отметка об этом.

- При выбытии нематериальных активов нужно списать остаточную стоимость в расходы предприятия. Остаточная стоимость определяется как разность между первоначальной стоимостью и амортизацией, начисленной на дату списания.
- Если для начисления амортизации нематериальных активов использовался отдельный счет 05, то начисленная амортизация списывается проводкой Д05 К04. После чего остаточная стоимость, выявленная на 04 счете списывается в прочие расходы проводкой Д91/2 К04.

- Если же для амортизации не был открыт отдельный счет, а амортизационные отчисления списывались непосредственно с кредита счета 04, то необходимо просто определить остаточную стоимость актива и списать ее в расходы предприятия.
- После этого можно определить финансовый результат от списания (убыток).

Операция	Дт	Кт
Списана начисленная амортизация по НМА	05	04
Списана остаточная стоимость НМА	91/2	04
Финансовый результат от списания (убыток)	99	91/9

Передача нематериального актива за плату

- Реализация НМА оформляется также через 91 счет (если, конечно, продажа нематериальных активов не является обычным видом деятельности предприятия). По дебету 91 счета собираются все затраты, связанные с продажей, по кредиту – выручка от продажи.

- При передаче исключительного права на актив другому юридическому или физическому лицу нужно аналогичным образом списать остаточную стоимость актива в дебету сч.91. Проводки выполняются аналогичные списанию при износе.
- Ряд объектов НМА освобождены от НДС: исключительное право на программы, базы данных, изобретения, образцы и модели, на топологию интегральных схем и ноу-хау.

- Если же актив не принадлежит к перечню объектов, освобождены от обложения налогом на добавленную стоимость, то продажная цена (выручка) должна включать в себя величину НДС. Этот НДС организация-продавец должна уплатить в бюджет. Проводка по начислению НДС к уплате с реализуемого НМА имеет вид: Д91.2 К68.НДС. Выручка от продажи отражается проводкой Д62 К91.1.
- По итогам продажи выводится финансовый результат, который отражается на счете 99 (убыток по дебету или прибыль по кредиту).

Операция	Дт	Кт
Списана начисленная амортизация по НМА	05	04
Списана остаточная стоимость НМА	91/2	04
Отражена продажная стоимость НМА	62	91/1
Выделен НДС к уплате	91/2	68/НДС
Получена оплата от покупателя	51	62
Финансовый результат от продажи (прибыль)	91/9	99
Финансовый результат от продажи (убыток)	99	91/9

Безвозмездная передача нематериального актива другому лицу

- При дарении объект передается по остаточной стоимости, которая формируется по кредиту сч.04.
- Безвозмездная передача приравнивается к продаже, поэтому для оформления этой процедуры также нужно воспользоваться счетом 91 и не забыть начислить НДС с рыночной стоимостью этого НМА.

- По дебету счета собираются все расходы по безвозмездной передаче актива: остаточная стоимость, НДС, прочие расходы. Сумма всех этих расходов будет составлять убыток от дарения, который отражается проводкой Д99 К91.9.

Операции	Дт	Кт
Списана начисленная амортизация по НМА	0	04
Списана остаточная стоимость НМА	91/2	04
Выделен НДС к уплате	91/2	68/НДС
Финансовый результат от безвозмездной передачи (убыток)	99	91/9

Внесение нематериального актива в УК другой организации

- Здесь учет отражается несколько по другому. В данном случае внесение НМА в уставный капитал считается финансовым вложением с целью получения прибыли в виде дивидендов. Поэтому тут надо воспользоваться счетом 58. Проводка, отражающая задолженность предприятия по вкладу в УК, имеет вид Д58 К76.
- Передача актива выполняется по остаточной стоимости. С кредита сч.04 остаточная стоимость НМА списывается в дебет сч.76. Проводка имеет вид Д76 К04.

Операция	Дт	Кт
Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации	58	76
Списана начисленная амортизация по НМА	05	04
Передача НМА по остаточной стоимости	76	04

Особенности начисления амортизации нематериальных активов

- В процессе использования нематериального актива происходит постепенное списание его первоначальной стоимости с помощью амортизационных отчислений. С 1 числа месяца, следующего за месяцем поступления, необходимо рассчитывать амортизацию и списывать ее величину в расходы. Списание стоимости НМА с помощью амортизационных отчислений происходит на протяжении всего срока полезного использования актива.

- Срок полезного использования нематериального актива устанавливается в момент принятия его к учету.
- В качестве данного срока для нематериальных активов может быть принят либо период, указанный в документе на исключительное право на нематериальный актив, либо период, в течение которого планируется использовать данный актив с целью получения экономической выгоды.

- В первом случае срок полезного использования – это период, на который предприятию выдано право пользоваться данным активом, этот срок прописывается в документах, на основании которых получено исключительное право (патент, свидетельство и пр.). Например, если получено исключительное право на использование компьютерной программы в течение 3 лет, то этот период и принимается за срок полезного использования НМА (36 месяцев).

- Во втором случае организация сама определяет срок, исходя из планируемого периода получения экономической выгоды от данного нематериального актива. Единственный момент, этот срок не может быть меньше 1 года.
- Выбранный срок полезного использования должен быть отражен в учетной политике организации.

- В Плане счетов имеется счет 05 «Амортизация нематериальных активов», который можно использовать для начисления амортизации. Рассчитанная сумма амортизационных отчислений ежемесячно списывается проводкой Дт20 (44) Кт05.
- Не обязательно для целей списания амортизации привлекать 05 счет бухгалтерского учета. Можно обойтись и без него, списывая ежемесячную амортизацию непосредственно с кредита счета 04, на котором числится актив. При этом проводка по начислению амортизации имеет вид Дт20 (44) Кт04.

- Для расчета амортизационных отчислений можно использовать один из трех способов:
- Линейный метод
- Метод уменьшаемого остатка
- Метод списания стоимости пропорционально объему продукции

Способ определения ежемесячной суммы амортизационных отчислений	Порядок расчета
Линейный способ	Исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) НМА равномерно в течение СПИ этого актива
Способ уменьшаемого остатка	Исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за вычетом начисленной амортизации) НМА на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой - установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе - оставшийся СПИ в месяцах
Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	Исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости НМА и предполагаемого объема продукции (работ) за весь СПИ нематериального актива

ЛИНЕЙНЫЙ СПОСОБ

- При линейном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости НМА и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

- ***Пример 1.***
- Организация приобрела НМА стоимостью 48 000 рублей (без НДС). Срок полезного использования данного актива установлен в 4 года (48 месяцев).
- Годовая сумма амортизационных отчислений составит 12 000 рублей (48 000 рублей / 4 год.).
- Ежемесячная сумма амортизационных отчислений будет равна 375 рублям (4 500 рублей / 12 месяцев).

СПОСОБ УМЕНЬШАЕМОГО ОСТАТКА

- При способе уменьшаемого остатка годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости НМА на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

- **Пример 2.**
- Используя данные примера 1, рассчитаем амортизацию способом уменьшаемого остатка.
- Годовая норма амортизации составит 25% (100% / 4 года).
- **1 год эксплуатации:**
- Годовая сумма амортизации составляет 4 500 рублей (18 000 рублей x 25%).
- Ежемесячная сумма амортизационных отчислений будет равна 375 рублям (4 500 рублей / 12 месяцев).
- Остаточная стоимость после 1 года эксплуатации 13 500 рублей (18 000 рублей – 4 500 рублей).

- **2 год эксплуатации:**
- Годовая сумма амортизации составляет 3 375 рублей (13 500 рублей x 25%).
- Ежемесячная сумма амортизационных отчислений будет равна 281,25 рубля (3 375 рублей / 12 месяцев).
- Остаточная стоимость после 2 года эксплуатации 10 125 рублей (13 500 рублей – 3 375 рублей).

- **3 год эксплуатации:**
- Годовая сумма амортизации составляет 2 531,25 рубля (10 125 рублей x 25%).
- Ежемесячная сумма амортизационных отчислений будет равна 210,93 рубля (2 531,25 рубля / 12 месяцев).
- Остаточная стоимость после 3 года эксплуатации 7 593,75 рубля (10 125 рублей – 2 531,25 рубля).

- **4 год эксплуатации:**
- Годовая сумма амортизации составляет 1 898,44 рубля (7 593,75 рубля x 25%).
- Ежемесячная сумма амортизационных отчислений будет равна 158,20 рубля (1 898,44 рубля / 12 месяцев).
- Остаточная стоимость НМА после окончания срока полезного использования составляет 5 695,31 рубля.
- Как видно из примера сумма амортизации, начисленной в течение срока полезного использования НМА ($4500 + 3\,375 + 2531,25 + 1898,44 = 12\,304,69$), меньше первоначальной стоимости объекта. Согласно пункту 18 ПБУ 14/2000 амортизационные отчисления по НМА продолжаются до полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета. Следовательно, несмотря на то, что срок полезного использования объекта истек, организация должна продолжать начислять амортизацию по данному объекту до полного погашения его стоимости.

СПОСОБ СПИСАНИЯ СТОИМОСТИ ПРОПОРЦИОНАЛЬНО ОБЪЕМУ ПРОДУКЦИИ

- При способе списания стоимости НМА пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости НМА и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования НМА.

- ***Пример 3.***
- Предположим, что с использованием объекта НМА стоимостью 48 000 рублей (без НДС) и сроком полезного использования 4 года будет произведено 56 000 единиц продукции:
 - 1 год – 16 000 единиц;
 - 2 год – 12 000 единиц;
 - 3 год – 12 800 единиц;
 - 4 год – 15 200 единиц.

- Норма амортизации за 1 год составит 28,57% (16 000 единиц x 100% / 56 000 единиц). Годовая сумма амортизации 5 142,60 рубля (18 000 рублей x 28,57%).
- Норма амортизации за 2 год 21,43% (12 000 единиц x 100% / 56 000 единиц). Годовая сумма амортизации 3 857,40 рубля (18 000 рублей x 21,43%).
- Норма амортизации за 3 год 22,86% (12 800 единиц x 100% / 56 000 единиц). Годовая сумма амортизации 4 114,80 рубля (18 000 рублей x 22,86%).
- Норма амортизации за 4 год 27,14% (15 200 единиц x 100% / 56 000 единиц). Годовая сумма амортизации 4 885,20 рубля (18 000 рублей x 27,14%).

- При рассмотрении примера в целях сокращения расчетов мы не рассчитывали ежемесячную сумму амортизации, хотя в практической деятельности [амортизация](#) должна рассчитываться ежемесячно исходя из фактического выпуска продукции.
- В нашем примере фактический выпуск продукции совпал с плановым, и стоимость НМА в течение срока его полезного использования путем начисления амортизации была включена в расходы полностью.

- На практике нередки случаи, когда фактический выпуск продукции оказывается больше или меньше запланированного. Если фактический выпуск продукции больше, амортизация по НМА будет полностью начислена раньше окончания установленного срока его полезного использования, если фактический выпуск окажется меньше запланированного, по объекту НМА не удастся начислить амортизацию полностью и по окончании последнего года эксплуатации останется недоамортизированная сумма. Эта сумма должна быть присоединена к сумме амортизации, начисленной за последний год эксплуатации объекта НМА.