

Бухгалтерский учет нематериальных активов (НМА)

В 1. Основные положения

В 2. Бухгалтерский учет

В1. Объекты признаются нематериальными активами, если выполняются следующие критерии признания:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем (т.е. объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации);
- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (т.е. организация имеет документы, подтверждающие существование актива и права организации на него), а также существует контроль над объектом (имеются ограничения доступа иных лиц к экономическим выгодам);
- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени (более 12 мес.)
- организацией не предполагается продажа объекта (в течение 12 мес.)
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы

К нематериальным активам относятся:

- произведения науки, литературы и искусства;
- программы для электронных вычислительных машин;
- изобретения;
- полезные модели;
- селекционные достижения;
- секреты производства (ноу-хау);
- товарные знаки и знаки обслуживания;
- деловая репутация организации

Определения

- **Изобретение** - это новое и обладающее существенными отличиями техническое решение в любой области народного хозяйства. Оно охраняется авторским свидетельством или патентом, срок действия которого не может превышать 20 лет.
- **Промышленный образец** - это художественно-конструкторское решение, определяющее общий вид изделия. Охраняется патентом, срок действия которого 10 лет и может продлеваться каждые последующие 10 лет.
- **Лицензия** - это разрешение, выдаваемое государственными органами на ведение некоторых видов хозяйственной деятельности, или право, предоставляемое юридическими и физическими лицами использовать защищенные патентами изобретения, технические знания, опыт и т.п. Охраняется свидетельством или договором, срок которого устанавливается в зависимости от обстоятельств.
- **Полезная модель** - это новое конструктивное исполнение изделия или его отдельных частей. Охраняется свидетельством, срок которого устанавливается в 5 лет с возможностью возобновления его еще на 3 года.
- **Товарный знак** - это отличительный знак товаров и услуг юридического или физического лица. Охраняется свидетельством, срок действия которого составляет 10 лет с возможностью продления каждые последующие 10 лет.
- **Наименование места происхождения товара** - это характеристика товара, обладающего особыми свойствами, связанными с этнографическими и природными условиями конкретного места, в котором этот товар производится. Охраняется свидетельством, выдаваемым на 10 лет с возможным продлением каждые следующие 10 лет.
- **Секреты производства ("ноу-хау")** - это монопольное владение информацией, которое защищается договором между сторонами. Сроки использования оговариваются в этом договоре.
- **Топология интегральных микросхем** - это пространственно-геометрическое расположение элементов микросхем и связей между ними. Охраняется свидетельством, срок действия которого составляет 10 лет.

- **Программа на ЭВМ и база данных** - это набор команд, который может заставить ЭВМ выполнять определенные аналитические, расчетные, формирующие и информационно-обрабатывающие функции для достижения заданного результата.
- **Права физических лиц - создателей этих активов** относятся к категории авторских прав (см. ниже), они возникают в момент создания. Охраняются пожизненно для авторов и в течение 50 лет для их правопреемников. При передаче организации охраняются договором между сторонами, который и устанавливает срок использования.
- ~~Если программа на ЭВМ и база данных созданы организацией, то права на них принадлежат ей и действуют в течение 50 лет со дня получения свидетельства.~~
- **Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР)** - это исследования, разработка и конструкторское воплощение в документацию новых научно-технических знаний. Они охраняются обязательствами сторон, закрепленными в договоре, в котором устанавливается и срок действия.
- **Авторские и смежные права** - это права авторов (и их правопреемников), являющихся творцами и исполнителями разного рода литературно-художественных, научных, музыкальных и др. произведений. Эти права возникают уже в момент создания произведения и охраняются законодательством РФ и других стран пожизненно для автора и в течение 50 лет для правопреемников.
- **Права пользования землей и полезными ископаемыми, а также лесными угодьями и водными объектами** - это права, которые возникают на основе долгосрочной аренды объектов. Они охраняются договорными обязательствами, в том числе и по срокам.
- **Селекционное достижение** - это сорт растений и (или) порода животных с отчетливо выраженными признаками новизны, однородности и стабильности. Охраняется патентом, срок действия которого составляет 30 лет (на сорта винограда, древесных декоративных, плодовых культур и лесных пород, в том числе их подвоев - 35 лет).
- **Цена фирмы (деловая репутация)** - это престиж, связанный с высокой профессиональной подготовкой ее работников, репутацией на рынке и т.п. Определяется по разнице между рыночной (аукционной) ценой фирмы и ее балансовой стоимостью.

Срок полезного использования деловой репутации организации в России установлен в размере 20-ти лет, но не более срока деятельности самого предприятия. В зарубежной практике этот срок не превышает 40 лет.

- **Торговое имя фирмы** - это название, под которым данная фирма действует. В РФ пока не применяется и юридически сроки не определены. За рубежом эти сроки не превышают 40 лет

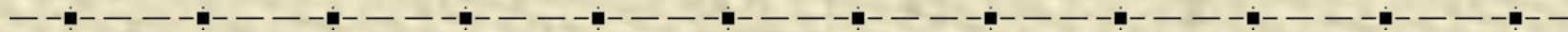
Деловая репутация

-
- - разность между ценой покупки предприятия как единого имущественно-хозяйственного комплекса и стоимостью его чистых активов
 - Разница может быть либо положительной, либо отрицательной
 - Положительную деловую репутацию рассматривают как отдельный инвентарный объект и амортизируют в течение 20 лет линейным способом
 - Отрицательную - в полной сумме относят на финансовый результат периода в составе прочих доходов

Нематериальными активами не являются:

-
- расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы);
 - интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду

ПБУ 14/07 не применяется в отношении:



- а) не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- б) не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- в) материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним **средства индивидуализации**;
- г) финансовых вложений

Поступление НМА в организацию происходит в следующих случаях:

-
- Приобретение нематериальных активов за плату
 - Создание нематериальных активов собственными силами или с привлечением сторонних исполнителей
 - Внесение нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал
 - Получение нематериальных активов на безвозмездной основе
 - Приобретение нематериальных активов по договору мены

Единицей бухгалтерского учета НМА является 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 признается объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология)

Оценка нематериальных активов

- **Первоначальная оценка.** Нематериальные активы принимаются к учету в соответствии с ПБУ 14/2007 по фактической (первоначальной) стоимости
- **Первоначальная стоимость** - это стоимость нематериального актива, по которой он первоначально учитывается. Эта стоимость состоит из затрат на создание (или приобретение) актива и его доведение до состояния, в котором он может использоваться на предприятии

При этом фактическими расходами на приобретение НМА признают:

- 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;
- невозмещаемые суммы налогов, государственных, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях

Кроме того:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;
- иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях

Не включаются в расходы на приобретение и создание НМА:

-
- возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ;
 - общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;
 - расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание НМА, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным

Последующая оценка НМА

- Изменение фактической (первоначальной) стоимости НМА, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях **переоценки и обесценения** нематериальных активов.
- **Переоценка.** Организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов **по текущей рыночной стоимости**, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов. При принятии решения о переоценке нематериальных активов, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно (не чаще одного раза в год).
- Переоценка НМА производится путем пересчета их остаточной стоимости. Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно (введено Приказом Минфина РФ от 24.12.10 № 186н)

Последующая оценка НМА

- Сумма **дооценки** НМА в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки НМА, 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)
- Сумма **уценки** НМА в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки НМА относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы
- Превышение суммы уценки НМА 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)
- При выбытии НМА сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации

Амортизация НМА

- Стоимость НМА с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования.
- По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.
- По НМА некоммерческих организаций амортизация не начисляется.
- 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 (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).
- Для отдельных видов НМА срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.
- НМА, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

Определение срока полезного использования 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 (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).
 - Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации.

Определение ежемесячной суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу производится одним из следующих способов:

-
- линейный способ;
 - способ уменьшаемого остатка;
 - способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

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

В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается:

- а) при линейном способе - исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива;
- б) при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) 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;
- в) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам

- начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этого актива с бухгалтерского учета.
- В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.
- Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания этого актива с бухгалтерского учета.
- Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Списание нематериальных активов

- Стоимость НМА, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.
- Выбытие НМА имеет место в случае:
 - прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
 - передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
 - перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный НМА);
 - прекращения использования вследствие 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.
- Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.
- Доходы и расходы от списания НМА отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов, если иное не установлено нормативными правовыми актами по бухучету.
- Дата списания НМА с бухгалтерского учета определяется исходя из установленных нормативными правовыми актами по бухучету правил признания доходов либо расходов.

Учет операций, связанных с предоставлением (получением) права использования НМА

- Отражение в бухгалтерском учете организации операций, связанных с предоставлением (получением) права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (за исключением права использования наименования места происхождения товара), осуществляется на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством порядком.
- НМА, предоставленные правообладателем (лицензиаром) в пользование (при сохранении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации), не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у правообладателя (лицензиара).
- Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится правообладателем (лицензиаром).
- НМА, полученные в пользование, учитываются пользователем (лицензиатом) на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре.
- При этом платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде периодических платежей, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются пользователем (лицензиатом) в расходы отчетного периода. Платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа, отражаются в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

В 2. Бухгалтерский учет

- Первоначально расходы по приобретению нематериального актива учитываются на сч 08, который предназначен для обобщения информации о затратах организации на объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету, в т.ч. и в качестве нематериальных активов.
- Принятие к бухгалтерскому учету нематериальных активов отражается по дебету счета 04 "Нематериальные активы" в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Счет 04 "Нематериальные активы"

-
- предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов организации, а также о расходах организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.
 - Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 "Нематериальные активы" по первоначальной стоимости.

Счет 04

ДЕБЕТ		КРЕДИТ	
<u>Остаток</u> активов (по видам) на начало учетного периода			
<u>Поступление</u> активов		<u>Выбытие</u> активов	
<u>Остаток</u> активов на конец учетного периода			

НИОКР

Все разработки делятся на две категории:

- разработки, по которым получен патент или свидетельство;
- разработки, по которым свидетельства и патенты отсутствуют.
- В первом случае разработки учитывают на счете 04 как НМА.
- Во втором случае новые изобретения также учитывают на счете 04, но в качестве расходов на НИОКР.
- Расходы организации на НИОКР, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации, учитываются на счете 04 "НМА" обособленно.
- Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 "Нематериальные активы" в сумме фактических затрат: Д 04 "Нематериальные активы" К 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Поступление нематериальных активов, приобретенных за плату

Организация через посредническую фирму приобрела у правообладателя по договору уступки исключительное право на использование товарного знака за 23 600 руб., в том числе НДС - 3600 руб. Расходы по регистрации, связанные с приобретением исключительных прав на товарный знак, составили 200 руб. Вознаграждение, уплаченное посреднику, - 2950 руб., в т. ч. НДС - 450 руб.

В бухгалтерском учете при приобретении НМА за плату:

- Д 08-5 "Приобретение НМА" К 60, 76 - 22 700 руб. (20 000 руб. + 200 руб. + 2500 руб.) - отражены фактические затраты по приобретению исключительного права на использование товарного знака;
- Д 19-2 "НДС по приобретенным нематериальным активам" К 60, 76 - 4050 руб. (3600 руб. + 450 руб.) - отражен НДС по приобретенным НМА;
- Д 04 К 08-5 "Приобретение НМА" - 22 700 руб. - нематериальный актив введен в эксплуатацию после государственной регистрации;
- Д 60, 76 К 51 - 26 750 руб. (23 600 руб. + 200 руб. + 2950 руб.) - оплачена стоимость НМА, в том числе расходы по регистрации, связанные с приобретением исключительных прав на товарный знак и вознаграждение посреднику;
- Д 68 (субсчет "Расчеты по НДС") К 19-2 "НДС по приобретенным НМА" - 4050 руб. - предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная поставщику за приобретенные НМА

Поступление нематериальных активов, созданных самой организацией

- Порядок учета НМА, созданных самой организацией, зависит от того, как в дальнейшем будут использованы данные нематериальные активы.

Если они созданы для собственных нужд для использования в процессе производства, то затраты учитываются на сч. 08.

- Д 08-5 "Приобретение нематериальных активов" К 10 (70, 69, 60, 76, 23, 68...) - отражены фактические затраты, связанные с созданием НМА;
- Д 04 К 08-5 "Приобретение нематериальных активов" - созданный НМА введен в эксплуатацию;
- Д 19-2 К 60, 76 - начислена сумма НДС, подлежащая вычету;
- Д 68/«Расчеты по НДС» К 19-2 - принят к вычету НДС, начисленный на сумму фактических затрат, связанных с созданием НМА.

Если НМА создается для дальнейшей перепродажи, то затраты на его создание должны учитываться на сч. 20:

- Д 20 К 10 (70, 69, ..) - отражены фактические затраты, связанные с созданием НМА;
- Д 62 К 90-1 - отражена реализация нематериального актива;
- Д 90-3 К 68/«Расчеты по НДС» - начислен НДС на стоимость реализованного НМА;
- Д 90-2 К 20 - списана себестоимость реализованного НМА;
- Д 90-9 К 99 - отражен финансовый результат (прибыль) от реализации НМА

Поступление нематериальных активов, полученных в счет вклада в уставный капитал

- Д 75-1 К 80 - отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал
- Д 08-5 К 75-1 - отражен взнос в уставный (складочный) капитал в виде нематериальных активов или отражены организационные расходы, признанные вкладом в уставный (складочный) капитал;
- Д 04 К 08-5 - приняты к учету нематериальные активы, полученные в виде вклада в уставный (складочный) капитал
- Стоимость НМА, являющихся вкладом в уставный капитал, определяется по договоренности сторон (согласована учредителями (участниками) предприятия и отражена в учредит. документах)

Поступление НМА, полученных по договору дарения (безвозмездно)

- Д 08-5 К 98-2 "Безвозмездные поступления" - получен безвозмездно НМА по рыночной стоимости;
- Д 08-5 К 60 (70, 69, ...) - отражены дополнительные расходы, связанные с введением в эксплуатацию нематериального актива;
- Д 04 К 08-5 - полученный безвозмездно НМА введен в эксплуатацию;
- Поскольку стоимость безвозмездно полученного имущества по мере использования в хозяйственной деятельности признается прочим доходом, в отношении начисленной амортизации по НМА:
- Д 20 (23, 25, ...) К 05 - начислена амортизация за отчетный период (ежемесячно) по безвозмездно полученным нематериальным активам или
- Д 20 (23, 25, ...) К 04 - начислена амортизация за отчетный период (ежемесячно) по безвозмездно полученным нематериальным активам. Организация может выбрать один из способов начисления амортизации нематериальных активов: путем накопления соответствующих сумм на сч 05 либо путем уменьшения первоначальной стоимости объекта, отраженной на сч 04. О выбранном способе начисления амортизации организация должна записать в своей учетной политике.
- Д 98-2 "Безвозмездные поступления" К 91-1 "Прочие доходы") - включена в прочие доходы часть стоимости безвозмездно полученного НМА за отчетный период, равная сумме начисленной амортизации за месяц.

Поступление нематериальных активов по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами

Порядок отражения данной операции в бухгалтерском учете:

- Д 62 К 90-1 "Выручка" - выставлен счет покупателю (выручка от реализуемой продукции равна стоимости приобретенного объекта нематериальных активов);
- Д 90-3 "Налог на добавленную стоимость" К 68 (субсчет "Расчеты по НДС") - начислен НДС на стоимость реализованной продукции;
- Д 08-5 "Приобретение нематериальных активов" К 60 - оприходован полученный объект нематериальных активов по стоимости обмениваемой продукции;
- Д 19 "НДС по приобретенным ценностям" К 60 - отражен НДС по оприходованному НМА;
- Д 60 К 62 - отражен зачет обязательств по договору мены;
- Д 04 К 08-5 "Приобретение НМА" - объект НМА введен в эксплуатацию;
- Д 68 (субсчет "Расчеты по НДС") К 19-2 "НДС по приобретенным нематериальным активам" - предъявлена к вычету сумма НДС, отраженная по оприходованному объекту НМА

При выбытии объектов НМА (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.)

- их стоимость, учтенная на счете 04 "Нематериальные активы", уменьшается на сумму начисленной за время использования амортизации (с дебета счета 05 "Амортизация нематериальных активов")
- Остаточная стоимость выбывших объектов списывается со счета 04 "Нематериальные активы" на счет 91 "Прочие доходы и расходы"

Выбытие нематериальных активов в связи с прекращением срока действия патента, свидетельства и др.

Основанием для списания НМА может быть:

- прекращение срока действия патента, свидетельства, других охранных документов;
- уступка (продажа) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности;
- безвозмездная передача;
- взнос в уставный (складочный) капитал другого предприятия;
- передача в совместную деятельность

Выбытие НМА в связи с продажей исключительных прав интеллектуальной деятельности

- Д 62 К 91-1 - отражена выручка от реализации объекта НМА;
- Д 91-2 К 68 (субсчет "Расчеты по НДС") - начислен НДС по реализованному объекту нематериальных активов;
- Д 05 К 04 - списана сумма начисленной амортизации по объекту нематериальных активов;
- Д 91-2 К 04 - списана с баланса остаточная стоимость НМА;
- Д 91-2 К 26 - списаны затраты, связанные с реализацией НМА;
- Д 91 К 99 - отражен финансовый результат (прибыль) от реализации нематериального актива;
- Д 99 К 91 - отражен финансовый результат (убыток) от реализации нематериального актива (в случае реализации по цене ниже остаточной стоимости);
- Д 51 К 62 - получены денежные средства от покупателя за реализованный НМА

Выбытие нематериальных активов в связи с безвозмездной передачей НМА

В соответствии с п.1 ст.146 НК РФ передача прав собственности на товары (работы, услуги) на безвозмездной основе признается реализацией и облагается НДС. Следовательно, при безвозмездной передаче НМА предприятие, осуществляющее передачу НМА, должно начислить НДС и перечислить его в бюджет. В учете безвозмездная передача НМА отражается:

- Д 05 К 04 - списана сумма начисленной амортизации по объекту нематериальных активов;
- Д 91-2 "Прочие расходы" К 04 - списана остаточная стоимость НМА, передаваемого безвозмездно;
- Д 91-2 "Прочие расходы" К 68 - начислен НДС на рыночную стоимость НМА, передаваемого безвозмездно;
- Д 99 К 91 - отражен финансовый результат (убыток) от безвозмездной передачи НМА.

Выбытие НМА в связи с передачей в качестве вклада в уставный капитал

Передача НМА в качестве вклада в уставный капитал в соответствии со ст.39 НК РФ не признается реализацией и соответственно не подлежит обложению НДС и отражаются в бухгалтерском учете:

- Д 58-1 "Паи и акции" К 91 - отражена передача нематериального актива в счет вклада в уставный капитал в оценке, установленной в соответствии с учредительными документами;
- Д 05 К 04 - списана сумма начисленной амортизации по передаваемому НМА;
- Д 91 К 04 - списана с баланса остаточная стоимость передаваемого нематериального актива;
- Д 68 (субсчет "Расчеты по НДС") К 19-2 "НДС по приобретенным нематериальным активам" - сторнирована сумма НДС, ранее возмещенная из бюджета, приходящаяся на остаточную стоимость передаваемого в качестве вклада в уставный капитал НМА;
- Д 91 К 19-2 "НДС по приобретенным нематериальным активам" - списана сумма НДС при передаче нематериального актива в счет вклада в уставный капитал другой организации;
- Д 91 К 99 - отражен финансовый результат данной операции.

Списание расходов на НИОКР

-
- Расходы на НИОКР списывают ежемесячно начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато применение результатов НИОКР.
 - Срок списания расходов предприятие определяет самостоятельно. При этом он не может быть больше 5 лет.
 - Существует два способа списания расходов:
 - линейный;
 - способ списания расходов пропорционально объему продукции.
 - Выбранный способ списания расходов применяется в течение всего срока использования результатов НИОКР.
 - При списании в установленном порядке расходов на НИОКР, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации, на расходы по обычным видам деятельности К 04 "НМА" в корреспонденции с Д счетов учета затрат (20, 26 и т.д.).
 - При прекращении использования результатов НИОКР в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд суммы расходов, не отнесенные на расходы по обычным видам деятельности, списываются в Д 91 с К 04.

Аналитический учет

- по счету 04 "Нематериальные активы" ведется по отдельным объектам нематериальных активов, а также по видам расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.
- При этом ведение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о наличии и движении нематериальных активов, а также суммах расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.

Амортизация

-
- это постепенное перенесение стоимости нематериального актива на себестоимость продукции (работ, услуг).
 - Начисляют амортизацию по каждому нематериальному активу ежемесячно, начиная с месяца, следующего за месяцем принятия нематериального актива к бухгалтерскому учету, то есть после того, как сделана проводка:
 - Дебет 04 Кредит 08 - нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету.
 - Начислять амортизацию перестают, если НМА:
 - полностью самортизирован;
 - списан с баланса (например, при передаче исключительного права на этот актив).
 - Прекратить начисление нужно с первого числа месяца, следующего за этим событием.

Счет 05 "Амортизация нематериальных активов"

-
- Счет 05 "Амортизация нематериальных активов" предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время использования объектов нематериальных активов организации (за исключением объектов, по которым амортизационные отчисления списываются непосредственно в кредит счета 04 "Нематериальные активы").

Отражение в бухгалтерском учете

- Начисленная сумма амортизации нематериальных активов отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 05 "Амортизация нематериальных активов" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).
- При выбытии (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) объектов нематериальных активов сумма начисленной по ним амортизации списывается со счета 05 "Амортизация нематериальных активов" в кредит счета 04 "Нематериальные активы".

Схемы начисления амортизации

План счетов предусматривает две схемы начисления амортизации НМА:

- - с использованием сч. 05 "Амортизация нематериальных активов";
- - без использования этого счета.

При использовании первой схемы: Дебет **08** (**20, 23, 25, 26, 29, 44, 97**)
Кредит **05** - начислена амортизация НМА.

При использовании второй схемы: Дебет **08** (**20, 23, 25, 26, 29, 44, 97**)
Кредит **04** - начислена амортизация нематериальных активов.

- Обе схемы дают одинаковый результат. Можно использовать любую из этих схем.
- Для этого все НМА нужно разделить на однородные группы, объединенные общими признаками (например, исключительные права на изобретения, на товарные знаки, организационные расходы).
- По всем объектам одной группы НМА можно применять только одну из схем начисления амортизации. Выбранную схему начисления амортизации вы должны использовать в течение всего срока полезного использования (иными словами - срока службы) НМА.
- Выбранная схема начисления амортизации для каждой группы НМА должна быть указана в учетной политике организации.

Начисление амортизации для целей бухгалтерского учета

- Способы начисления амортизации НМА:
 - линейный;
 - способ уменьшаемого остатка;
 - способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).
- При начислении амортизации используют любой из этих способов. Выбранный способ должен быть указан в учетной политике организации.
- Выбранный способ начисления амортизации применяют в течение всего срока полезного использования нематериального актива.
- Срок полезного использования нематериального актива определяют исходя из срока действия патента, свидетельства, исключительной лицензии или других документов, подтверждающих права на данный НМА.

Списание расходов на НИОКР

- Линейный способ предполагает равномерное списание расходов по НИОКР.
- Ежемесячная сумма списания рассчитывается:
расходы на НИОКР, учтенные на сч. 04 /
выбранный срок списания / 12 месяцев
- При способе списания расходов пропорционально
объему продукции (работ, услуг) доля затрат на
НИОКР, которая должна быть списана в отчетном
году, определяется:

предполагаемый объем продукции (работ, услуг) в
отчетном периоде * расходы на НИОКР /
предполагаемый объем продукции (работ, услуг) за
установленный период списания

Инвентаризация нематериальных активов

При инвентаризации НМА проверяют:

- документы, подтверждающие права организации на объект нематериальных активов;
- правильность отражения объектов нематериальных активов в учете.
- Результаты инвентаризации отражают в описи нематериальных активов (ф. N ИНВ-1а).

Опись составляют в 2 экземплярах:

- один экземпляр передают в бухгалтерию;
- второй - работнику, ответственному за сохранность документов на НМА.
- Если данные описи отличаются от данных бухгалтерского учета, составляют сличительную ведомость (ф. N ИНВ-18)

Ведомость составляют в 2 экземплярах:

- один экземпляр остается в бухгалтерию;
- второй передают работнику, ответственному за сохранность документов, удостоверяющих право организации на НМА

Результаты инвентаризации:

Выявленные при инвентаризации не учтенные ранее НМА приходят:

- Д 04 К 91-1 - оприходованы ранее не учтенные нематериальные активы, выявленные в процессе инвентаризации.

Списание НМА, на который у организации отсутствуют документы, отражают:

- Д 05 К 04 - списана амортизация по нематериальным активам;
- Д 94 К 04 - списана остаточная стоимость НМА

Аналитический и синтетический учет

- Аналитический учет наличия и движения нематериальных активов ведется в бухгалтерии по карточкам учета нематериальных активов (ф. № НМА-1).
ведется по отдельным объектам нематериальных активов
- Ведомость аналитического учета НМА (ф. № 72-АПК);
- Журнал-ордер № 13-АПК (сч. 04);
- Журнал-ордер № 10-АПК (сч. 05);
- Главная книга