

Лекция.

Понятие и классификация нематериальных активов. Поступление, создание и выбытие НМА. Особенности начисления амортизации по НМА. Виды охранных документов и их разновидности. Первичная документация, связанная с поступлением и выбытием НМА.

Нематериальные активы — средства, не имеющие физической субстанции, длительное время (более одного года) используемые в производстве или для управления предприятием с целью получения дохода. При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- а) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- б) возможность идентификации (выделения, отделения) предприятием от другого имущества;
- в) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд предприятия;
- г) использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

К нематериальным активам могут быть отнесены следующие объекты, отвечающие всем условиям, приведенным выше:

- объекты **интеллектуальной собственности** (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности);
- исключительное **право** патентообладателя **на изобретение**, промышленный образец, полезная модель;
- исключительное **авторское право** на программы для ЭВМ, базы данных;
- **имущественное право** автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное **право** владельца **на товарный знак и знак обслуживания**, наименование места происхождения товаров;
- исключительное **право** патентообладателя **на селекционные достижения**;
- **деловая репутация предприятия**.

Деловая репутации — это разница между покупной ценой предприятия (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех его активов и обязательств.

Деловая репутация может быть как положительной, так и отрицательной.

Положительная деловая репутация — надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод. Учитывается в качестве отдельного инвентарного объекта на синтетическом счете **04 «Нематериальные активы»**.

Отрицательная деловая репутация — скидка с цены, предоставляемая покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т. п.

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала предприятия, его квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

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 использования для управленческих нужд организации.

В текущем учете нематериальные активы отражаются по **первоначальной стоимости**. Первоначальная стоимость, так же как и по основным средствам, определяется в зависимости от источников (каналов) поступления нематериальных активов на предприятие.

Источник поступления нематериальных активов	Первоначальная стоимость
Приобретение за плату	<p>Фактически произведенные расходы по приобретению:</p> <ul style="list-style-type: none"> • суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу); • стоимость информационных и консультационных услуг связанных с приобретением нематериальных активов; • вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов: • регистрационные сборы таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, ; произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя; • иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов
Создание самим предприятием	<p>Сумма фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по контрагентским договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т. п.), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации)</p>

Полученные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами	Исходя из стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче предприятием. Стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно предприятие определяет стоимость аналогичных ценностей
Вклад в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная с учредителями, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации
Дарение (безвозмездно)	Рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету

При оплате приобретаемых нематериальных активов, если в условии договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

При приобретении нематериальных активов могут возникнуть дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Таковыми расходами могут быть

- суммы оплаты занятых этим работников,
- соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение,
- материальные и иные расходы.

Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

Под остаточной стоимостью нематериальных активов понимается разница между первоначальной стоимостью нематериальных активов и суммой начисленной амортизации.

Нематериальные активы могут быть приобретены предприятием по следующим видам договоров:

- авторским договорам (с физическими лицами) (о передаче исключительных, неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства);
- договорам коммерческой концессии;
- договорам, заключаемым в соответствии с патентным законом
- договорам, заключаемым в соответствии с Законом о защите товарных знаков и марок;
- лицензионным договорам (исключительная, неисключительная открытая лицензия);
- учредительным договорам.

Каждая операция движения нематериальных активов должна быть оформлена соответствующим первичным документом установленной формы.

Для учета нематериальных активов используется активный, инвентарный счет 04 «Нематериальные активы». На этом счете нематериальные активы отражаются по первоначальной стоимости.

Нематериальные активы, срок службы (полезного использования) которых составляет менее года, на счете 04 «Нематериальных активы» не отражаются.

При приобретении таких нематериальных активов их стоимость разрешается сразу отражать на счетах по учет затрат 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» (с последующим списанием на счета учета затрат в течет) срока использования).

Аналитический учет нематериальных активов организуется по каждому объекту на карточках учета нематериальных активов (форм № НМА-1). Карточка заполняется в одном экземпляре на основании документа на оприходование приемки-передачи (перемещения) нематериальных активов и другой документации и ведется в бухгалтерии.

При вносе нематериальных активов в качестве вклада в уставной капитал задолженность учредителей по формированию уставного капитала уменьшается, что, согласно акту (накладной) приемки-передачи отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета: Д 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

При безвозмездном поступлении нематериальных активов по рыночной стоимости согласно акту (накладной) приемки-передачи составляются следующие бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

Д 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления».

По безвозмездно полученным нематериальным активам — по мере начисления амортизации суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления», списываются бухгалтерскими записями:

Д 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления»

К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Аналитический учет по субсчету 98-2 «Безвозмездные поступления» ведется по каждому безвозмездному поступлению объектов нематериальных активов.

Постановка созданных, купленных, полученных безвозмездно (или по договору дарения), в качестве вклада в уставной капитал предприятия нематериальных активов на учет отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

Д 04 «Нематериальные активы»

К 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов».

При оплате понесенных затрат и постановке нематериальных активов на учет НДС полностью предъявляется бюджету к возмещению:

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 68 «Налог на добавленную стоимость»

К 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-2 «Налог на добавленную стоимость при приобретении нематериальных активов» — на сумму НДС.

Платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде периодических платежей, включая авторские вознаграждения, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются предприятием-пользователем в расходы отчетного периода. Делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

Д 26 «Общехозяйственные расходы»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде фиксированного разового платежа, включая авторское вознаграждение, отражаются в бухгалтерском учете предприятием-пользователем как расходы будущих периодов. Делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

Д 97 «Расходы будущих периодов»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Расходы будущих периодов подлежат списанию в течение срока действия договора. Делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

Д 26 «Общехозяйственные расходы»

К 97 «Расходы будущих периодов».

При выбытии НМА списывается остаточная стоимость объекта и начисленная амортизация.

Нематериальные активы погашают свою стоимость по частям, по мере износа, путем начисления по ним амортизации в течение срока полезного использования.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется предприятием при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из:

- срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству Российской Федерации;
- ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого предприятие может получать экономические выгоды (доход).

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Срок полезного использования объектов нематериальных активов устанавливается распорядительными документами руководителя предприятия. При этом срок полезного использования нематериальных активов может быть определен следующим образом:

- указывается в самом документе, удостоверяющем соответствующие права предприятия, учитываемые как объекты нематериальных активов (например в лицензиях на осуществление видов деятельности);
- определяется организацией-изготовителем в соответствии с договором на передачу нематериальных активов и документации по их эксплуатации (например, программных продуктов);
- устанавливается экспертным путем (например, при получении нематериальных активов безвозмездно).

Если срок полезного использования объекта нематериальных активов определить невозможно, он принимается равным двадцати годам (но не более срока деятельности предприятия).

Амортизация нематериальных активов производится одним из следующих способов начисления амортизационных отчислений:

* линейным способом;

* способом уменьшаемого остатка;

* способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования.

В течение всего срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации предприятия.

Ежемесячная сумма начисления амортизационных отчислений определяется:	
Метод	Формула
ЛИНЕЙНЫЙ	$A = \text{ПС} / T$ <p>A — годовая сумма амортизационных отчислений; ПС — первоначальная стоимость объекта нематериальных активов; T — срок полезного использования объекта нематериальных активов в месяцах (определяется предприятием самостоятельно)</p>
УМЕНЬШАЕМОГО ОСТАТКА	$A = \text{ОС} * K / T$ <p>A — годовая сумма амортизационных отчислений за текущий год; ОС — остаточная стоимость объекта нематериальных активов на начало текущего года (первоначальная стоимость минус сумма начисленных амортизационных отчислений); K — коэффициент ускорения T — оставшийся срок полезного использования объекта нематериальных активов в месяцах</p>
ПРОПОРЦИОНАЛЬНО ОБЪЕМУ ПРОДУКЦИИ	$A_m = \text{ПС} * O_m / O_{\text{план}}$ <p>A_m — ежемесячная сумма амортизационных отчислений ПС — первоначальная стоимость объекта нематериальных активов; $O_{\text{план}}$ — предполагаемый объем выпуска продукции; O_m — фактический объем выпуска продукции</p>

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам нематериальных активов начисляются ежемесячно .

В течение всего срока полезного использования применяется один и тот же способ по группе однородных объектов нематериальных активов.

Расчет амортизации объектов нематериальных активов производится в ведомости. Начисление амортизации по вновь поступившим нематериальным активам начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и исчисляется до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) предприятием исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются только на счете 05 в корреспонденции со счетами затрат.

В новой редакции ст.256 НК РФ из состава амортизируемых исключены НМА [сроком полезного использования](#) (СПИ) менее года и стоимостью не выше 100 000 руб. Таким образом, в налоговом учете с 2020 г. амортизируют НМА, с СПИ более 12 месяцев и стоимостью свыше 100 000 руб. (п.1 ст. 256 НК РФ).

Правила формирования [первоначальной стоимости](#) для целей БУ (бухгалтерского учета) в 2020 г., как и ранее, регламентируются [п. 8 ПБУ 6/01](#), а для целей налогового - [п. 1 ст. 257 НК РФ](#).

Необходимо учитывать не только срок и стоимость, но и цели приобретения и использования объектов – они должны приносить собственнику доход. Закон № 325-ФЗ разрешил с 01.01.2020 г. амортизировать в т.ч. имущество, переданное в безвозмездное пользование. Однако, суммы износа по таким объектам должны учитываться только в БУ, а не в целях налогообложения (кроме случаев, когда обязанность такой передачи установлена законом).

Налог на амортизируемое имущество рассчитывается с учетом [п. 2 ст. 256](#) НК РФ, где перечислены объекты, стоимость которых не амортизируется (земля, объекты природопользования, МПЗ, товары, финансовые инструменты и др.).

Таким образом, в сравнении с 2019 г., первоначальная стоимость амортизируемого имущества в 2020 году осталась прежней - 100 000 руб., она действует еще с 2016 года (это касается амортизируемого имущества в налоговом учете). На объекты НМА до 100 000 руб. амортизация в НУ (налоговом учете) с 2020 г. не начисляется, их необходимо списывать на расходы сразу. НМА амортизируются независимо от стоимости.