

## Глава 3. Учет нематериальных активов.

### 3.1. Что такое нематериальные активы.

Повторим определение, данное во введении:

**Нематериальные активы (НМА)** – это объекты интеллектуальной собственности, то есть объекты, которые не имеют физической (материально-вещественной) структуры, но могут быть отделены от другого имущества, могут быть оценены и используются не менее одного года и если они куплены не для перепродажи и права на них подтверждены документами.

К нематериальным активам относятся: исключительные права на изобретения, промышленные образцы и полезные модели, авторские права на программы для ЭВМ и базы данных, имущественные права на топологии интегральных микросхем, исключительные права на товарные знаки, знаки обслуживания, наименования места происхождения товаров, исключительные права на селекционные достижения, исключительные права на произведения науки, литературы и искусства, секреты производства (ноу-хау), деловая репутация организации (возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса – в целом или его части, то есть разница между покупной ценой предприятия как имущественного комплекса и стоимостью его чистых активов, то есть активов за минусом обязательств).

В соответствии с п.3 ПБУ 14/2007 активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных, если одновременно выполнены следующие условия:

- отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- возможность идентификации (выделения, отделения организацией от другого имущества);
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажи данного имущества в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- фактическая первоначальная стоимость объекта может быть достоверно определена;
- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем...
- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем...
- имеется контроль над объектом (т.е. ограничение доступа иных лиц к таким экономическим выгодам).

Не являются нематериальными активами интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, так как они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них, а персонал не является собственностью организации.

С 1 января 2008 года из состава нематериальных активов исключены организационные расходы, связанные с образованием юридического лица.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект, а в свою очередь, инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность

прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. (п. 5 ПБУ 14/2007).

**Амортизация** нематериальных активов – это процесс обесценивания нематериальных активов, когда их стоимость переносится на создаваемую продукцию постепенно (частями).

Нематериальные активы принимаются к учету по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость нематериального актива это сумма фактических затрат на его приобретение или создание, которая зависит от того, как нематериальный актив был получен – за деньги, в качестве вклада в уставный капитал, безвозмездно или был создан силами самой организации.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, которые приобретены за плату, это сумма фактических затрат на их приобретение за исключением НДС (налога на добавленную стоимость) и иных возмещаемых налогов (кроме некоторых случаев).

В первоначальную стоимость нематериального актива, приобретенного при покупке, в обязательном порядке включаются все расходы организации на его покупку:

- суммы, уплаченные за нематериальный актив (без НДС, если он принимается к вычету);
- невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением нематериального актива;
- расходы на доработку нематериального актива (до того момента, когда нематериальный актив оказывается пригодным к использованию);
- государственные патентные и иные пошлины, уплачиваемые при приобретении нематериального актива;
- стоимость информационных, консультационных и посреднических услуг, связанных с покупкой нематериального актива;
- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива.

Нематериальные активы могут поступить в организацию следующими путями:

- 1) приобретение за плату;
- 2) создание своими силами;
- 3) получение в качестве вклада в уставный капитал;
- 4) получение в порядке дарения (безвозмездно);
- 5) получение по договору мены;

## 3.2. Приобретение нематериальных активов за плату.

Приведем типовые проводки при приобретении нематериальных активов.

**Пример 3.1.** Предприятие купило патент на изобретение (исключительное право) за 118 000 руб., включая НДС. В счете-фактуре продавца отдельно показан НДС 18 000 руб. и цена без НДС 100 000 руб. Тогда типовые проводки будут иметь следующий вид.

**Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»**

**Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

**100 000 руб.** – отражена задолженность предприятия перед продавцом нематериального актива.

**Дебет счета 19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **субсчет 19-2** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»  
**Кредит счета 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»  
**18 000 руб.** – отражен НДС по приобретенному нематериальному активу.

**Дебет счета 04** «Нематериальные активы»  
**Кредит счета 08** «Вложения во внеоборотные активы» **субсчет 08-5** «Приобретение нематериальных активов»  
**100 000 руб.** – отражено, что объект нематериальных активов введен в эксплуатацию.

**Дебет счета 68** «Расчеты по налогам и сборам» **субсчет** «Расчеты с бюджетом по НДС»  
**Кредит счета 19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **субсчет 19-2** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»  
**18 000 руб.** – сумма уплаченного продавцу НДС (сумма «входящего» НДС) показана в составе налоговых вычетов.

**Дебет счета 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»  
**Кредит счета 51** «Расчетный счет»  
**118 000 руб.** – предприятие оплатило счет продавца нематериального актива.

**Пример 3.2.** Немного усложним приведенный выше пример. Предприятие купило патент на изобретение (исключительное право) за 118 000 руб., включая НДС. В счете-фактуре продавца отдельно показан НДС 18 000 руб. и цена без НДС 100 000 руб. И дополнительно предприятие оплатило консультационные услуги по выбору патента в сумме 2 360 руб. (в том числе отдельно в счете-фактуре указан НДС 360 руб. и цена без НДС 2 000 руб.). Тогда типовые проводки будут иметь следующий вид. Указывавшиеся ранее проводки выделены *наклонным шрифтом*.

***Дебет счета 08** «Вложения во внеоборотные активы» **субсчет 08-5** «Приобретение нематериальных активов»  
**Кредит счета 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»  
**100 000 руб.** – отражена задолженность предприятия перед продавцом нематериального актива.*

***Дебет счета 19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **субсчет 19-2** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»  
**Кредит счета 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»  
**18 000 руб.** – отражен НДС по приобретенному нематериальному активу.*

**Дебет счета 08** «Вложения во внеоборотные активы» **субсчет 08-5** «Приобретение нематериальных активов»  
**Кредит счета 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»  
**2 000 руб.** – отражена задолженность предприятия за консультации.

**Дебет счета 19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **субсчет 19-2** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»  
**Кредит счета 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»  
**360 руб.** – отражен НДС по консультациям.

**Дебет счета 04 «Нематериальные активы»**

**Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»**

**102 000 руб. = (100 000 + 2 000) руб.** – отражено, что нематериальный актив введен в эксплуатацию, причем нематериальный актив указан по первоначальной стоимости с учетом затрат на консультации, то есть с учетом всего, что было накоплено по дебету счета **08 (08-5)** касательно нематериального актива.

**Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»**

**Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»**

**18 000 руб.** – сумма уплаченного продавцу НДС (сумма «входящего» НДС) показана в составе налоговых вычетов.

**Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»**

**Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»**

**360 руб.** – сумма уплаченного консультационной компании НДС (сумма «входящего» НДС) показана в составе налоговых вычетов.

**Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

**Кредит счета 51 «Расчетный счет»**

**118 000 руб.** – предприятие оплатило счет продавца нематериального актива.

**Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

**Кредит счета 51 «Расчетный счет»**

**2 360 руб.** – предприятие оплатило счет за консультации.

### **3.3. Приобретение неисключительных прав на нематериальный актив.**

Большинство организаций используют в своей работе компьютерные программы. В подавляющем большинстве таких случаев исключительное авторское право на компьютерные программы остается у фирм-разработчиков, а организации приобретают только право использования таких программ. В качестве примеров таких программ можно привести «1С: Бухгалтерия», «Консультант+» и т.п.

Нематериальные активы, полученные в пользование, организация должна учитывать на забалансовом счете в оценке, отраженной в договоре.

Периодические платежи за право использования нематериального актива организация должна включить в расходы отчетного периода, а фиксированный разовый платеж необходимо учесть по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и списать на затраты в течении срока действия договора.

**Пример 3.3.** Предприятие приобрело компьютерную программу «1С:Бухгалтерия» за 11 800 руб. (в том числе НДС – 1 800 руб.). По договору предприятие не получает

исключительных прав, а получает лишь право на использование программы для автоматизации работы своей бухгалтерии. Срок использования программы в договоре не оговорен, но предприятие планирует использовать программу в течении 7 лет (о чем есть приказ директора предприятия).

Тогда типовые проводки будут иметь следующий вид:

**Дебет забалансового счета «Нематериальные активы, полученные в пользование»**  
**11 800 руб.** – отражена стоимость полученного нематериального актива.

**Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»**

**Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

**10 000 руб.** – отражена задолженность предприятия перед продавцом компьютерной программы (без НДС).

**Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»**

**Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

**1 800 руб.** – отражен НДС по приобретенной компьютерной программе.

**Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

**Кредит счета 51 «Расчетные счета»**

**11 800 руб.** - предприятие оплатило счет продавца компьютерной программы.

Ежемесячная проводка:

**Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»**

**Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов»**

**119,05 руб.** ( $= 10\,000 \text{ руб.} : 7 \text{ лет} : 12 \text{ месяцев}$ ) – соответствующая часть расходов будущих периодов отражена в расходах отчетного периода (месяца).

Ежемесячная проводка:

**Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»**

**Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»**

**21,43 руб.** ( $= 1\,800 \text{ руб.} : 7 \text{ лет} : 12 \text{ месяцев}$ ) – отражен налоговый вычет в текущем месяце.

По окончании срока использования программы:

**Кредит забалансового счета «Нематериальные активы, полученные в пользование»**

**11 800 руб.** – списана стоимость нематериального актива.

### **3.4. Создание нематериальных активов своими силами.**

**Пример 3.4.** Научно-производственное предприятие разработало конструкцию плазменного сварочного аппарата. Зарплата сотрудников, разработавших конструкцию, составила 50 000 руб. Сумма социальных отчислений с заработной платы составила 13 000 руб. Предприятие заплатило сбор за экспертизу изобретения в Федеральном институте промышленной собственности 7 000 руб. и пошлину за регистрацию патента 2 000 руб. (условно). В результате предприятие получило патент на изобретение «Устройство плазменного сварочного аппарата» сроком на 20 лет.

Типовые проводки будут иметь вид:

**Дебет счета 08** «Вложения во внеоборотные активы» **субсчет 08-8** «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

**Кредит счета 70** «Расчеты с персоналом по оплате труда»

**50 000 руб.** – начислена заработная плата сотрудникам, участвовавшим в создании нематериального актива.

**Дебет счета 08** «Вложения во внеоборотные активы» **субсчет 08-8** «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

**Кредит счета 69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

**13 000 руб.** – начислены социальные отчисления с заработной платы.

**Дебет счета 08** «Вложения во внеоборотные активы» **субсчет 08-8** «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

**Кредит счета 76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

**7 000 руб.** – отражена задолженность предприятия - сбор за экспертизу изобретения в Федеральном институте промышленной собственности.

**Дебет счета 08** «Вложения во внеоборотные активы» **субсчет 08-8** «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

**Кредит счета 76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

**2 000 руб.** – отражена задолженность предприятия - пошлина за регистрацию патента.

**Дебет счета 76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

**Кредит счета 51** «Расчетные счета»

**7 000 руб.** – предприятие оплатило сбор за экспертизу.

**Дебет счета 76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

**Кредит счета 51** «Расчетные счета»

**2 000 руб.** – предприятие оплатило пошлину за регистрацию патента.

**Дебет счета 04** «Нематериальные активы»

**Кредит счета 08** «Вложения во внеоборотные активы» **субсчет 08-8** «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

**72 000 руб.** (=50 000 руб. + 13 000 руб. + 7 000 руб. + 2 000 руб.) – нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету после получения патента.

### **3.5. Получение нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал.**

**Пример 3.5.** Учредитель организации внес в счет вклада в уставный капитал патент на изобретение, оцененный учредителями в 150 000 руб. Дополнительные консультационные затраты организации по подготовке объекта к использованию ставили 4 720 руб. (в том числе НДС 720 руб.).

Типовые проводки будут иметь вид:

**Дебет счета 08** «Вложения во внеоборотные активы» **субсчет 08-5** «Приобретение нематериальных активов»

**Кредит счета 75** «Расчеты с учредителями» **субсчет 75-1** «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

**150 000 руб.** – отражена согласованная учредителями стоимость патента.

**Дебет счета 08** «Вложения во внеоборотные активы» **субсчет 08-5** «Приобретение нематериальных активов»

**Кредит счета 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

**4 000 руб.** – стоимость услуг консультационной компании.

**Дебет счета 19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **субсчет 19-2** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»

**Кредит счета 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

**720 руб.** – отражен НДС, выделенный в счете-фактуре консультационной компании.

**Дебет счета 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

**Кредит счета 51** «Расчетный счет»

**4 720 руб.** – организация оплатила счет консультационной компании.

**Дебет счета 68** «Расчеты по налогам и сборам» **субсчет** «Расчеты с бюджетом по НДС»

**Кредит счета 19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **субсчет 19-2** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»

**720 руб.** – сумма уплаченного консультационной компании НДС показана в составе налоговых вычетов.

**Дебет счета 04** «Нематериальные активы»

**Кредит счета 08** «Вложения во внеоборотные активы» **субсчет 08-5** «Приобретение нематериальных активов»

**154 000 руб. = (150 000 + 4 000) руб.** – отражена первоначальная стоимость нематериального актива, введенного в эксплуатацию.

### **3.6. Безвозмездное получение нематериальных активов.**

При безвозмездном поступлении нематериального актива у организации вместо кредиторской задолженности поставщику образуется возможность получения дохода при начислении амортизации по нематериальному активу, что отражается по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

**Пример 3.6.** Организацией получен безвозмездно патент на изобретение, текущая рыночная стоимость которого на дату принятия к учету составила 100 000 руб. Стоимость услуг консультационной компании в связи с анализом патента составила – 4 720 руб. (в том числе НДС – 720 руб.). Патент используется в основном производстве. Срок оставшегося полезного использования патента после передачи организации – 4 года.

Типовые проводки будут иметь следующий вид.

**Дебет счета 08** «Вложения во внеоборотные активы» **субсчет 08-5** «Приобретение нематериальных активов»

**Кредит счета 98** «Доходы будущих периодов» **субсчет 98-2** «Безвозмездные поступления»

**100 000 руб.** – отражена текущая рыночная стоимость токарного станка.

**Дебет счета 08** «Вложения во внеоборотные активы» **субсчет 08-5** «Приобретение нематериальных активов»

**Кредит счета 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

**4 000 руб.** – стоимость услуг консультационной компании.

**Дебет счета 19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **субсчет 19-2** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»

**Кредит счета 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

**720 руб.** – отражен НДС, выделенный в счете-фактуре консультационной компании.

**Дебет счета 04** «Нематериальные активы»

**Кредит счета 08** «Вложения во внеоборотные активы» **субсчет 08-5** «Приобретение нематериальных активов»

**104 000 руб. = (100 000 + 4 000) руб.** – отражена первоначальная стоимость нематериального актива, введенного в эксплуатацию.

**Дебет счета 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

**Кредит счета 51** «Расчетный счет»

**4 720 руб.** – организация оплатила счет консультационной компании.

**Дебет счета 68** «Расчеты по налогам и сборам» **субсчет** «Расчеты с бюджетом по НДС»

**Кредит счета 19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **субсчет 19-2** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»

**720 руб.** – сумма уплаченного консультационной компании НДС показана в составе налоговых вычетов.

Далее идут проводки, связанные с амортизацией нематериального актива (патента). Отметим здесь, что амортизационные начисления начинаются с месяца, следующего за месяцем принятия нематериального актива к учету.

**Дебет счета 20** «Основное производство»

**Кредит счета 05** «Амортизация нематериальных активов»

**2 166,67 руб. = (104 000 руб. : 4 года : 12 месяцев)** – сумма амортизационных отчислений за текущий месяц.

И одновременно с начислением амортизации за месяц делается проводка:

**Дебет счета 98** «Доходы будущих периодов» **субсчет 98-2** «Безвозмездные поступления»

**Кредит счета 91** «Прочие доходы и расходы» **субсчет 91-1** «Прочие доходы»

**2 083,33 руб. = (100 000 руб. : 4 года : 12 месяцев)** – сумма списания доходов будущих периодов на текущий прочий доход месяца.

Отметим здесь, что суммы двух последних проводок отличаются из-за наличия консультационной компоненты в учете нематериального актива на счете 04 и отсутствия этой консультационной компоненты на счете 98.

### 3.7. Амортизация нематериальных активов.

**Амортизация** нематериальных активов – это процесс обесценивания нематериальных активов, когда их стоимость переносится на создаваемую продукцию постепенно (частями).

Начисление амортизации осуществляется ежемесячно и начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект введен в эксплуатацию.

В соответствии с п. 28 ПБУ 14/2007 в бухгалтерском учете для начисления амортизации нематериальных активов используются 3 способа:

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

В соответствии с ст. 259 НК РФ для целей налогового учета предусмотрено применение 2 способов начисления амортизации нематериальных активов:

- 1) линейный;
- 2) нелинейный.

Эти способы были подробно рассмотрены в главе «Учет основных средств».

Выбранный способ амортизации должен быть указан в учетной политике организации и должен применяться в течении всего срока использования нематериального актива.

Срок использования нематериального актива зависит от срока действия патента, свидетельства и т.п. Если срок использования нематериального актива не определен, то бухгалтер должен определить его самостоятельно с учетом ПБУ 14/2007. При этом срок использования нематериального актива не может превышать срока деятельности организации.

По группе однородных нематериальных активов должен применяться один и тот же способ амортизации.

В соответствии с п. 44 ПБУ 14/2007 для деловой репутации организации применяется только линейный способ амортизации в течении 20 лет (но не более срока деятельности организации).

**Пример 3.7.** Стоимость нематериального актива – 120 000 руб. Используется нематериальный актив в основном производстве. Срок полезного использования – 10 лет. Амортизация начисляется линейным способом.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений равна:  
 $120\,000 \text{ руб.} : 10 \text{ лет} : 12 \text{ месяцев} = 1\,000 \text{ руб.}$

Ежемесячная проводка (в течении 10 лет) имеет вид:

**Дебет счета 20 «Основное производство»**

**Кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов»**

**1 000 руб.** – на сумму начисленной амортизации.

Если бы нематериальный актив из последнего примера использовался бы не в основном производстве (счет 20), а для работы, например, заводоуправления, то проводка имела бы вид:

**Дебет счета 26** «Общехозяйственные расходы»

**Кредит счета 05** «Амортизация нематериальных активов»

**1 000 руб.** – на сумму начисленной амортизации.

### 3.8. Переоценка стоимости нематериальных активов.

Начиная с 1 января 2008 года нематериальные активы могут переоцениваться.

Нематериальные активы переоцениваются аналогично переоценки основных средств, что разобрано в соответствующей главе.

**Пример 3.8.** Переоценивается объект нематериальных активов – патент на изобретение. Первоначальная стоимость патента 100 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 20 000 руб. Предположим, что в результате переоценки стоимость нематериального актива **увеличилась (дооценка)**, то есть, например, текущая (восстановительная) стоимость патента на дату переоценки – 110 000 руб.

Дооценка будет иметь следующий вид:

Сумма дооценки патента составляет:  $110\,000 \text{ руб.} - 100\,000 \text{ руб.} = 10\,000 \text{ руб.}$

Определим коэффициент пересчета:  $110\,000 \text{ руб.} : 100\,000 \text{ руб.} = 1,1$

Сумма амортизации после переоценки:  $20\,000 \text{ руб.} * 1,1 = 22\,000 \text{ руб.}$

Сумма дооценки амортизации:  $22\,000 \text{ руб.} - 20\,000 \text{ руб.} = 2\,000 \text{ руб.}$

Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

**Дебет счета 04** «Нематериальные активы»

**Кредит счета 83** «Добавочный капитал»

**10 000 руб.** – на сумму дооценки патента

**Дебет счета 83** «Добавочный капитал»

**Кредит счета 05** «Амортизация нематериальных активов»

**2 000 руб.** – на сумму дооценки амортизации

**Пример 3.9.** Переоценивается объект основных средств – патент на изобретение. Первоначальная стоимость патента 100 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 20 000 руб. Предположим, что в результате переоценки стоимость нематериального актива **уменьшилась (уценка)**, то есть, например, текущая (восстановительная) стоимость станка на дату переоценки – 90 000 руб.

Уценка будет иметь следующий вид:

Сумма уценки патента составляет:  $100\,000 \text{ руб.} - 90\,000 \text{ руб.} = 10\,000 \text{ руб.}$

Определим коэффициент пересчета:  $90\,000 \text{ руб.} : 100\,000 \text{ руб.} = 0,9$

Сумма амортизации после уценки:  $20\,000 \text{ руб.} * 0,9 = 18\,000 \text{ руб.}$

Сумма уценки амортизации:  $20\,000 \text{ руб.} - 18\,000 \text{ руб.} = 2\,000 \text{ руб.}$

Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

**Дебет счета 84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

**Кредит счета 04** «Нематериальные активы»

**10 000 руб.** – на сумму уценки патента

**Дебет счета 05** «Амортизация нематериальных активов»

**Кредит счета 84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

**2 000 руб.** – на сумму уценки амортизации

В соответствии с п.21 ПБУ 14/2007 при выбытии объекта нематериальных активов сумма его дооценки списывается с дебета счета 83 учета добавочного капитала в корреспонденции с кредитом счета 84 учета нераспределенной прибыли организации.

**Пример 3.10.** Воспользуемся данными примера 3.8. Предполагаем, что патент выбывает.

Наряду с проводками списания патента с учета оформляется следующая проводка:

**Дебет счета 83** «Добавочный капитал»

**Кредит счета 84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

**8 000 руб.** (= 10 000 руб. – 2 000 руб.) – на сумму дооценки патента, учтенной на счете 83 (то есть с учетом дооценки и патента и его амортизации)

### 3.9. Продажа нематериальных активов.

Организация может расстаться с принадлежащим ей нематериальным активом в следующих основных случаях:

- продажа (уступка прав);
- списание;
- передача в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций;
- безвозмездная передача.

Для исчисления **налога на прибыль** при реализации нематериального актива налоговая база определяется как разница между 1) полученной выручкой без НДС и 2) остаточной стоимостью актива и расходами по реализации.

Убыток от реализации нематериального актива включается в состав расходов, учитываемых для **налогообложения**, равномерно в течении оставшегося срока службы нематериального актива.

Рассмотрим здесь продажу нематериального актива.

**Пример 3.11.** Организация продала числившийся на ее балансе нематериальный актив за 47 200 руб. (в том числе НДС 7 200 руб.). Первоначальная стоимость актива составляла 100 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 70 000 руб.

Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

**Дебет счета 05** «Амортизация нематериальных активов»

**Кредит счета 04** «Нематериальные активы»

**70 000 руб.** – списана амортизация по проданному активу.

**Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»**  
**Кредит счета 04 «Нематериальные активы»**  
**30 000 руб.** (= 100 000 руб. – 70 000 руб.) – списана остаточная стоимость актива.

**Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»)**

**Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»**  
**47 200 руб.** – начислена выручка от реализации нематериального актива.

**Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»**  
**Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС»**  
**7 200 руб.** – отражен НДС по проданному нематериальному активу.

**Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»**

**Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»**  
**10 000 руб.** (= 47 200 руб. – 30 000 руб. – 7 200 руб.) – выявлен финансовый результат от реализации нематериального актива (прибыль)

**Пример 3.12.** Организация продает нематериальный актив по цене реализации – 88 500 руб. (в том числе НДС – 13 500 руб.). Восстановительная стоимость актива по данным бухучета - 120 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 50 000 руб. Актив ранее дооценивался. Сумма дооценки, учтенная на кредитовом сальдо счета 83 по проданному активу (в составе добавочного капитала) – 20 000 руб.

Бухгалтерские проводки будут иметь вид:

**Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»**  
**Кредит счета 04 «Нематериальные активы»**  
**50 000 руб.** – списана амортизация по проданному нематериальному активу.

**Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»**  
**Кредит счета 04 «Нематериальные активы»**  
**70 000 руб.** (= 120 000 руб. – 50 000 руб.) – списана остаточная стоимость актива.

**Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»)**

**Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»**  
**88 500 руб.** – начислена выручка от реализации нематериального актива.

**Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»**  
**Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС»**  
**13 500 руб.** – отражен НДС по проданному нематериальному активу.

**Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»**

**Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»**  
**5 000 руб.** (= 88 500 руб. – 70 000 руб. – 13 500 руб.) – выявлен финансовый результат от реализации нематериального актива (прибыль).

**Дебет счета 83 «Добавочный капитал»**

**Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»**

**20 000 руб.** – на сумму дооценки станка (кредитовое сальдо счета 83 по проданному активу).

### 3.10. Списание нематериальных активов.

Нематериальные активы списываются с баланса организации, если они перестают использоваться. При списании объекта нематериальных активов организация может нести расходы: объект может быть не полностью амортизирован, в некоторых ситуациях списания объекта требует некоторых затрат.

**Пример 3.13.** Организация решила списать свой морально устаревший патент на изобретение. Первоначальная стоимость патента – 150 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 120 000 руб.

Бухгалтерские проводки будут иметь следующий вид:

**Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»**

**Кредит счета 04 «Нематериальные активы»**

**120 000 руб.** – списана амортизация по выбывшему патенту.

**Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»**

**Кредит счета 04 «Нематериальные активы»**

**30 000 руб.** (= 150 000 руб. – 120 000 руб.) – списана остаточная стоимость патента.

**Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»**

**Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»**

**30 000 руб.** – выявлен финансовый результат (убыток) от списания патента.

### 3.11. Передача нематериальных активов в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов (счет 58 «Финансовые вложения») наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций и т.п. учитываются на счете 58 «Финансовые вложения» субсчет 1 «Паи и акции».

**Пример 3.14.** Организация «Альфа» участвует в создании организации «Бета»: организация «Альфа» вносит вклад в уставный капитал организации «Бета», а именно – нематериальный актив. Первоначальная стоимость актива – 100 000 руб. Сумма начисленной амортизации по активу – 20 000 руб. По согласованию с учредителями организации «Бета» стоимость передаваемого актива определена в размере 85 000 руб.

Бухгалтерские проводки в учете организации «Альфа» будут иметь следующий вид:

**Дебет счета 58 «Финансовые вложения» субсчет 58-1 «Паи и акции»**  
**Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**  
**85 000 руб.** – на сумму задолженности организации по вкладу в уставный капитал.

**Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»**  
**Кредит счета 04 «Нематериальные активы»**  
**20 000 руб.** – списана амортизация по переданному активу.

**Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**  
**Кредит счета 04 «Нематериальные активы»**  
**80 000 руб.** (= 100 000 руб. – 20 000 руб.) – на сумму остаточной стоимости актива.

**Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**  
**Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»**  
**5 000 руб.** (= 85 000 руб. – 80 000 руб.) – на сумму разницы между оценкой вклада и остаточной стоимостью переданного актива.

**Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»**  
**Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»**  
**5 000 руб.** – на сумму прибыли от передачи актива.

## **3.12. Безвозмездная передача нематериальных активов.**

**Пример 3.15.** Организация безвозмездно передала нематериальный актив другой организации. Первоначальная стоимость актива – 150 000 руб. Сум начисленной амортизации по активу – 40 000 руб. Остаточная стоимость актива 110 000 руб. (=150 000 руб. – 40 000 руб.) – соответствует рыночной стоимости актива без учета НДС.

Бухгалтерские проводки будут иметь следующий вид:

**Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»**  
**Кредит счета 04 «Нематериальные активы»**  
**40 000 руб.** – списана амортизация по переданному активу.

**Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»**  
**Кредит счета 04 «Нематериальные активы»**  
**110 000 руб.** (= 150 000 руб. – 40 000 руб.) – списана остаточная стоимость актива.

**Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»**  
**Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС»**  
**19 800 руб.** (= 110 000 руб. \* 18 %) – начислен НДС исходя из рыночной стоимости актива.

**Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»**  
**Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»**  
**129 800 руб.** (= 110 000 руб. + 19 800 руб.) – на сумму убытка от безвозмездной передачи актива.

### 3.13. Предоставление права на использование нематериальных активов.

**Пример 3.16.** Организация-правообладатель предоставила организации-пользователю неисключительное право на использование изобретения, охраняемого патентом, сроком на 4 года. Актив используется у организации-пользователя в основном производстве. Первоначальная стоимость нематериального актива – 120 000 руб. Годовая норма амортизационных отчислений – 10%. Ежемесячная сумма лицензионного платежа – 2 360 руб. (в том числе НДС – 360 руб.). Предоставление в пользование прав на объекты интеллектуальной собственности **не** является основным видом деятельности организации-правообладателя.

#### Бухгалтерские проводки у организации-пользователя:

1. Получение нематериального актива:

**Дебет забалансового счета «Нематериальные активы, полученные в пользование»**  
**120 000 руб.** – на стоимость полученного нематериального актива.

2. Расчеты по лицензионным платежам (ежемесячно):

**Дебет счета 20 «Основное производство»**

**Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

**2 000 руб.** – в текущем месяце на сумму месячной лицензионной платы (без НДС).

**Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»**

**Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

**360 руб.** – на сумму НДС по лицензионной плате текущего месяца.

**Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

**Кредит счета 51 «Расчетные счета»**

**2 360 руб.** – перечислена текущая месячная лицензионная плата.

**Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»**

**Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»**

**360 руб.** – отражен налоговый вычет.

3. Прекращение договора:

**Кредит забалансового счета «Нематериальные активы, полученные в пользование»**

**120 000 руб.** – на стоимость нематериального актива.

#### Бухгалтерские проводки у организации-правообладателя:

1. Передача неисключительного права на актив:

**Дебет счета 04 «Нематериальные активы» субсчет «Нематериальные активы, предоставленные в пользование»**

**Кредит счета 04 «Нематериальные активы» субсчет «Нематериальные активы, используемые в организации»**

**120 000 руб.** – на стоимость нематериального актива.

2. Начисление амортизации (ежемесячная проводка):

**Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»**

**Кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов»**

**1 000 руб.** (= 120 000 руб. \* 10% : 12 месяцев) – на сумму текущей месячной амортизации.

3. Расчеты по лицензионным платежам:

**Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

**Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»**

**2 360 руб.** – на сумму начисленного лицензионного платежа.

**Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»**

**Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»**

**360 руб.** – на сумму НДС.

**Дебет счета 51 «Расчетные счета»**

**Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

**2 360 руб.** – на сумму полученного лицензионного платежа.

4. Прекращение договора:

**Дебет счета 04 «Нематериальные активы» субсчет «Нематериальные активы, используемые в организации»**

**Кредит счета 04 «Нематериальные активы» субсчет «Нематериальные активы, предоставленные в пользование»**

**120 000 руб.** – на стоимость возвращенного объекта

**Пример 3.17.** Используем данные предыдущего примера с тем изменением, что теперь предоставление в пользование прав на объекты интеллектуальной собственности является основным видом деятельности организации-правообладателя.

**Бухгалтерские проводки у организации-пользователя не изменятся.**

**Бухгалтерские проводки у организации-правообладателя:**

1. Передача неисключительного права на актив (без изменений):

**Дебет счета 04 «Нематериальные активы» субсчет «Нематериальные активы, предоставленные в пользование»**

**Кредит счета 04 «Нематериальные активы» субсчет «Нематериальные активы, используемые в организации»**

**120 000 руб.** – на стоимость нематериального актива.

2. Начисление амортизации (ежемесячная проводка):

**Дебет счета 20 «Основное производство»**

**Кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов»**

**1 000 руб.** (= 120 000 руб. \* 10% : 12 месяцев) – на сумму текущей месячной амортизации.

3. Расчеты по лицензионным платежам:

**Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**

**Кредит счета 90 «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка»**

**2 360 руб.** – на сумму начисленного лицензионного платежа.

**Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»**  
**Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»**  
**360 руб.** – на сумму НДС.

**Дебет счета 51 «Расчетные счета»**  
**Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**  
**2 360 руб.** – на сумму полученного лицензионного платежа.

4. Прекращение договора (без изменений):

**Дебет счета 04 «Нематериальные активы» субсчет «Нематериальные активы, используемые в организации»**

**Кредит счета 04 «Нематериальные активы» субсчет «Нематериальные активы, предоставленные в пользование»**

**120 000 руб.** – на стоимость возвращенного объекта

### 3.14. Таблица бухгалтерских проводок по учету нематериальных активов.

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
<b>1.</b>	<b>Покупка нематериальных активов</b>		
1.1.	Акцептован счет поставщика актива - на сумму счета без НДС - на сумму НДС по счету	08-5 19-2	60 60
1.2.	Акцептован счет сторонней консультационной организации по приобретению актива - на сумму счета без НДС - на сумму НДС по счету	08-5 19-2	76 76
1.3.	Начислена зарплата своим работникам за доведение актива до возможности использования	08-5	70
1.4.	Отражены социальные выплаты с зарплаты работников	08-5	69
1.5.	Актив введен в эксплуатацию	04	08-5
1.6.	Оплачено поставщику актива	60	51
1.7.	Оплачены консультационные услуги	76	51
1.8.	Зачтены уплаченные суммы НДС	68	19-2
<b>2.</b>	<b>Получение нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал</b>		
2.1.	Учредительными документами определен уставный капитал	75-1	80
2.2.	Отражено поступление актива от учредителя	08-5	75-1
2.3.	Отражены расходы на консультации и по подготовке актива к использованию	08-5	60, 76, 10, 70, 69
2.4.	Актив введен в эксплуатацию	04	08-5
<b>3.</b>	<b>Получение нематериальных активов безвозмездно</b>		
3.1.	Отражено поступление актива по рыночной цене	08-5	98-2
3.3.	Отражены расходы на консультации и по подготовке актива к использованию	08-5	60, 76, 10, 70, 69
3.3.	Актив введен в эксплуатацию	04	08-5

3.4.	Начислена амортизация по активу	20, 23, 25, 26	05
3.5.	Отражен доход текущего периода	98-2	91-1
<b>4.</b>	<b>Учет выявленных излишков нематериальных активов при инвентаризации</b>		
4.1.	Оприходован неучтенный ранее актив	04	91-1
<b>5.</b>	<b>Начисление амортизации по нематериальным активам</b>		
5.1.	Начислена амортизация по активу, используемому:		
	а) в основном производстве	20	05
	б) во вспомогательном производстве	23	05
	в) в общепроизводственном использовании	25	05
	г) в общехозяйственном использовании	26	05
	д) в обслуживающем производстве	29	05
	е) в торговой организации (где нет производства)	44	05
	ж) при передаче неисключительных прав сторонней организации (когда передача прав не является видом деятельности организации)	91	05
<b>6.</b>	<b>Переоценка (дооценка) нематериальных активов</b>		
6.1.	На сумму дооценки стоимости актива	04	83
6.2.	На сумму дооценки начисленной амортизации	83	05
<b>7.</b>	<b>Переоценка (уценка) нематериальных активов</b>		
7.1.	На сумму уценки стоимости актива	84	04
7.2.	На сумму уценки начисленной амортизации	05	84
<b>8.</b>	<b>Продажа нематериальных активов</b>		
8.1.	Списана начисленная амортизация	05	04
8.2.	Списана остаточная стоимость актива	91-2	04
8.3.	Актив продан покупателю	62(76)	91-1
8.4.	Отражен НДС в составе выручки	91-2	68
8.5.	Поступила оплата от покупателя актива	51	62(76)
8.6.	Отражен финансовый результат продажи объекта:		
	- прибыль	91-9	99
	- или убыток	99	91-9
<b>9.</b>	<b>Списание нематериальных активов</b>		
9.1.	Списана начисленная амортизация	05	04
9.2.	Списана остаточная стоимость актива, не пригодного к дальнейшему использованию	91-2	04
9.3.	Отражен финансовый результат от списания актива: убыток	99	91-9
<b>10.</b>	<b>Передача нематериальных активов в виде вклада в уставный капитал</b>		
10.1.	Списана начисленная амортизация	05	04
10.2.	На сумму остаточной стоимости актива	76	04
10.3.	На сумму задолженности по вкладу	58-1	76
10.4.	На сумму:		
	- положительной разницы между 1) оценкой вклада и 2) остаточной стоимостью актива	76	91-1
	- отрицательной разницы между 1) оценкой вклада и 2) остаточной стоимостью актива	91-2	76

10.5.	Отражен финансовый результат передачи актива: - прибыль - или убыток	91-9 99	99 91-9
<b>11.</b>	<b>Безвозмездная передача нематериальных активов</b>		
11.1.	Списана начисленная амортизация	05	04
11.2.	Списана с баланса остаточная стоимость актива, переданного безвозмездно	91-2	04
11.3.	Отражен НДС в составе рыночной цены переданного актива	91-2	68
11.4.	Отражен финансовый результат от передачи актива: убыток	99	91-9
<b>12.</b>	<b>Учет предоставления неисключительных прав на использование нематериальных активов у организации-получателя</b>		
12.1.	Получение актива от организации-правообладателя	002	
12.2.	В текущем месяце: - на сумму месячной лицензионной платы (без НДС) - на сумму НДС по лицензионной плате текущего месяца	20 19	76 76
12.3.	Перечислена текущая месячная лицензионная плата	76	51
12.4.	Отражен налоговый вычет по лицензионной плате	68	19
12.5.	Возврат объекта арендодателю		002
<b>13.</b>	<b>Учет предоставления неисключительных прав на использование нематериальных активов у организации-правообладателя, если предоставление прав НЕ ЯВЛЯЕТСЯ предметом деятельности организации-правообладателя.</b>		
13.1.	Передача актива организации-пользователю	04	04
13.2.	Начисление амортизации (ежемесячная проводка)	91-2	05
13.3.	На сумму начисленной лицензионной платы	76	91-1
13.4.	На сумму НДС по лицензионной плате	91-2	68
13.5.	На сумму полученной лицензионной платы	51	76
13.6.	Возврат актива от организации-пользователя	04	04
15.7.	Отражен финансовый результат: - прибыль - или убыток	91-9 99	99 91-9
<b>14.</b>	<b>Учет предоставления неисключительных прав на использование нематериальных активов у организации-правообладателя, если предоставление прав ЯВЛЯЕТСЯ предметом деятельности организации-правообладателя.</b>		
14.1.	Передача актива организации-пользователю	04	04
14.2.	Начисление амортизации (ежемесячная проводка)	20	05
14.3.	На сумму начисленной лицензионной платы	62	90-1
14.4.	На сумму НДС по лицензионной плате	90-3	68
14.5.	На сумму полученной лицензионной платы	51	62
14.6.	Возврат актива от организации-пользователя	04	04

14.7.	Отражен финансовый результат: - прибыль - или убыток	90-9 99	99 90-9
-------	--	------------	------------