

7 Учет нематериальных активов

Порядок учета нематериальных активов регламентируется ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» утвержденном Приказом Минфина России от 30.05.2022 N 86н.

Согласно ФСБУ 14/2022 для целей бухгалтерского учета **объектом нематериальных активов считается актив**, характеризующийся одновременно следующими признаками:

- а) не имеет материально-вещественной формы;
- б) предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд либо для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;
- в) предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
- г) способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана), на получение которых организация имеет право (в частности, в отношении такого актива у организации при его приобретении (создании) возникли исключительные права, права в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование права на такой актив) и доступ иных лиц к которым организация способна ограничить;
- д) может быть выделен (идентифицирован) из других активов или отделен от них.

Актив, исключительное право на который принадлежит нескольким организациям совместно, признается объектом нематериальных активов каждой из этих организаций.

Актив, исключительное право на который принадлежит организации (нескольким организациям) и иным лицам (например, физическому лицу (физическим лицам) Российской Федерации) совместно, признается объектом нематериальных активов этой организацией (каждой из этих организаций).

Нематериальными активами являются, например:

- а) результаты интеллектуальной деятельности;
- б) средства индивидуализации юридического лица, товаров, работ, услуг и предприятий (далее - средства индивидуализации);
- в) разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности.

Организация должна обеспечить надлежащий контроль (в том числе с использованием забалансового учета) наличия и движения активов.

Согласно ФСБУ 14/2022 не распространяется на:

- а) финансовые вложения;
- б) результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации;
- в) права пользования активом, возникающие из договора аренды;
- г) долгосрочные активы к продаже;
- д) поисковые активы;
- е) средства индивидуализации (например, фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания), созданные собственными силами организации;
- ж) интеллектуальные и деловые качества персонала организации, его квалификацию и способность к труду;
- з) информацию о покупателях (заказчиках) и иных контрагентах организации, созданную собственными силами организации;
- и) материальные носители (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, в случае, когда организацией принято решение

об учете этих материальных носителей (вещей) отдельно от объекта нематериальных активов.

Информация о гудвиле, то есть активе, определение и признаки которого установлены Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 3 "Объединения бизнесов", введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. N 217н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 2 февраля 2016 г., регистрационный N 40940) <2> (далее соответственно - МСФО (IFRS) 3, приказ N 217н), формируется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 3.

Гудвил, созданный собственными силами организации, не признается активом в бухгалтерском учете организации.

Единицей учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав на него, возникающих в соответствии с договорами либо иными документами, подтверждающими существование у организации прав на такой актив.

В качестве инвентарного объекта нематериальных активов может признаваться также сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (например, кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

Для целей бухгалтерского учета нематериальные активы подлежат классификации по видам (например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин (программы ЭВМ); базы данных; изобретения; полезные модели; промышленные образцы; секреты производства (ноу-хау); селекционные достижения; лицензии и разрешения) и группам.

Для целей **ФСБУ 14/2022 группой нематериальных активов** считается совокупность объектов нематериальных активов одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования.

При признании в бухгалтерском учете объект нематериальных активов оценивается по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью объекта нематериальных активов считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта нематериальных активов в бухгалтерском учете.

В случае если при признании ***результатов интеллектуальной деятельности, средств индивидуализации в качестве объекта нематериальных активов***, в фактические затраты на приобретение, создание которого включены фактические затраты на приобретение, создание материального носителя (вещи), в котором выражены такие результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации, организация принимает решение учитывать такой материальный носитель (вещь) отдельно от объекта нематериальных активов в составе основных средств или запасов (в зависимости от соответствия определению и признакам таких активов), первоначальная стоимость объекта нематериальных активов уменьшается на величину расчетной стоимости этого материального носителя (вещи).

Расчетная стоимость материального носителя (вещи) определяется, исходя из фактических затрат на приобретение, создание такого материального носителя (вещи), а если их невозможно определить, то исходя из его справедливой стоимости, чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей, и не может быть выше первоначальной стоимости объекта нематериальных активов.

Порядок определения расчетной стоимости материального носителя (вещи), применяется в случае, когда после признания результатов интеллектуальной деятельности, средств индивидуализации в качестве объекта нематериальных активов, в фактические затраты на приобретение, создание которого включены фактические затраты на приобретение, создание материального носителя (вещи), в котором выражены такие

результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации, организация принимает решение использовать указанный материальный носитель (вещь) отдельно от объекта нематериальных активов. При этом расчетная стоимость материального носителя (вещи), определенная на момент его признания отдельным объектом бухгалтерского учета, не может быть выше балансовой стоимости объекта нематериальных активов.

После признания объект нематериальных активов оценивается в бухгалтерском учете одним из следующих способов:

- а) по первоначальной стоимости;
- б) по переоцененной стоимости.

Выбранный способ оценки нематериальных активов применяется ко всей группе нематериальных активов.

При оценке нематериальных активов по первоначальной стоимости такая стоимость и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению, за исключением случаев, установленных ФСБУ 14/2022.

Способ оценки по переоцененной стоимости может применяться для оценки нематериальных активов, для которых существует активный рынок. Для целей ФСБУ 14/2022 активный рынок определяется в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы", введенным в действие на территории Российской Федерации приказом N 217н .

Способ оценки по переоцененной стоимости не применяется для оценки средств индивидуализации, разрешений (лицензий) на осуществление отдельных видов деятельности.

При оценке нематериальных активов по переоцененной стоимости стоимость объекта нематериальных активов регулярно переоценивается таким образом, чтобы она была равна или не отличалась существенно от его справедливой стоимости, определяемой с использованием данных активного рынка. Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости", введенным в действие на территории Российской Федерации приказом N 217н <4>.

Относящийся к группе переоцениваемых нематериальных активов объект, для которого справедливая стоимость не может быть определена из-за отсутствия активного рынка, оценивается по первоначальной стоимости.

Периодичность переоценки нематериальных активов определяется организацией для каждой группы переоцениваемых нематериальных активов исходя из того, в какой степени справедливая стоимость таких нематериальных активов подвержена изменениям. Если организация решает проводить переоценку нематериальных активов не чаще одного раза в год, то переоценка проводится по состоянию на конец соответствующего отчетного года.

Переоценка объектов нематериальных активов проводится путем пересчета их первоначальной стоимости и накопленной амортизации таким образом, чтобы балансовая стоимость объекта нематериальных активов после переоценки равнялась его справедливой стоимости. Допустимым является также способ проведения переоценки объектов нематериальных активов, при котором сначала первоначальная стоимость объекта нематериальных активов уменьшается на сумму амортизации, накопленной по нему до даты переоценки, а затем полученная сумма пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной справедливой стоимости этого объекта нематериальных активов.

В случае утраты возможности определять справедливую стоимость учитываемого по переоцененной стоимости объекта нематериальных активов его балансовой стоимостью признается переоцененная стоимость на дату последней переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующего накопленного обесценения. При восстановлении впоследствии такой возможности организация возобновляет применение

способа оценки по переоцененной стоимости, начиная с периода, в котором такая возможность была восстановлена.

Сумма дооценки нематериальных активов:

а) отражается в составе совокупного финансового результата периода, в котором проведена переоценка нематериальных активов, обособленно без включения в прибыль (убыток) этого периода, за исключением той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения таких нематериальных активов, признанные в прошлые периоды расходом в составе прибыли (убытка);

б) в той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения таких нематериальных активов, признанные в прошлые периоды расходом в составе прибыли (убытка), признается доходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором проведена переоценка нематериальных активов.

25. Сумма уценки нематериальных активов:

а) признается расходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором проведена переоценка нематериальных активов, за исключением той части, в которой эта уценка уменьшает суммы дооценки таких нематериальных активов, отраженные в составе совокупного финансового результата в прошлые периоды без включения в прибыль (убыток) периода, в котором проведена уценка нематериальных активов.

б) в той части, в которой эта уценка уменьшает признанные в таком же порядке в прошлые периоды суммы дооценки таких нематериальных активов отражается в составе совокупного финансового результата периода, в котором проведена уценка нематериальных активов, обособленно без включения в прибыль (убыток) этого периода.

Суммы переоценки нематериальных активов, отраженные в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток), формируют показатель накопленной дооценки таких нематериальных активов. Первоначально накопленная дооценка отражается обособленно в составе капитала в бухгалтерском балансе организации.

Впоследствии накопленная дооценка списывается на нераспределенную прибыль организации одним из следующих способов:

а) одновременно при списании объекта нематериальных активов, по которому была накоплена дооценка;

б) по мере начисления амортизации по объекту нематериальных активов. В этом случае подлежащая списанию часть накопленной дооценки представляет собой положительную разницу между суммой амортизации за период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости объекта нематериальных активов с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости объекта нематериальных активов без учета переоценок.

Принятый организацией способ списания накопленной дооценки применяется в отношении всех нематериальных активов.

Последствия изменения способа последующей оценки нематериальных активов отражаются **перспективно** (без пересчета данных за предыдущие периоды).

Первоначальная стоимость объекта нематериальных активов увеличивается на сумму капитальных вложений, связанных с улучшением (повышением) первоначально принятых нормативных показателей функционирования этого объекта, в момент завершения таких капитальных вложений.

В бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную (переоцененную) стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения.

Объект нематериальных активов, который выбывает или не способен приносить экономические выгоды в будущем, списывается с бухгалтерского учета. Списание объекта нематериальных активов обуславливается, например:

а) истечением срока действия прав на результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации;

б) прекращением использования объекта нематериальных активов вследствие его морального устаревания при отсутствии перспектив продажи или возобновления использования;

в) отчуждением исключительных прав на объект нематериальных активов другому лицу в связи с продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, передачей в некоммерческую организацию;

г) выбытием материального носителя (вещи), в котором выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации, признанные объектом нематериальных активов, в связи с утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями, приводящими к невозможности дальнейшего использования объекта нематериальных активов;

д) прекращением организацией деятельности, в которой использовался объект нематериальных активов, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности, в том числе в связи с истечением срока действия специального разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности.

Объект нематериальных активов, предоставленный организацией, являющейся правообладателем (лицензиаром), в пользование при сохранении у организации прав на него, с бухгалтерского учета не списывается при условии соответствия такого объекта признакам.

Объект нематериальных активов подлежит списанию в том отчетном периоде, в котором он выбывает, или становится неспособным приносить организации экономические выгоды в будущем.

При списании объекта нематериальных активов суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения относятся в уменьшение его первоначальной (переоцененной) стоимости.

Разница между суммой балансовой стоимости списываемого объекта нематериальных активов и затрат на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия этого объекта, с другой стороны, признается доходом или расходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором списывается объект нематериальных активов.

Для учета НМА в плане счетов выделен счет 04 «Нематериальные активы». Счет используют для обобщения информации о наличии и движении НМА организации, а также о расходах организации на НЕОКР и технологические работы.

Счет по отношению к балансу является активным, по Дт отражается поступление активов, по Кт их списание (выбытие).

При покупке НМА за плату на сумму затрат, непосредственно связанных с их приобретением без НДС в учете, делается проводка

Дт08 Кт60,76

На сумму НДС

Дт19 Кт60,76

На сумму оплаты поставщику за поставленные НМА

Дт60,76 Кт51

На сумму затрат по регистрации договора об отчуждении исключительного права на изобретение в учете делается проводка

Дт08 Кт76

При оплате ДС связанных с регистрацией

Дт76 Кт51

При постановке НМА на баланс

Дт04 Кт08

При получении НМА в качестве вклада в уставный капитал организации на сумму задолженности по вкладу

Дт75 Кт80

На сумму зачета по вкладу в УК НМА

Дт08 Кт75

При постановке НМА на баланс

Дт04 Кт08

При получении НМА безвозмездно в учете делается проводка

Дт08 Кт98

При принятии НМА к учету **Дт04 Кт08**

При приобретении неисключительных прав на НМА в учете будут сделаны проводки на стоимость актива, полученного в пользование **Дт 011**

На сумму платежа за право пользования программой

Дт97 Кт60

На сумму НДС

Дт19 Кт60

Ежемесячно на соответствующую часть расходов будущих периодов по сумме начисленной амортизации в б.у. делается проводка

Дт26 Кт97

Зачет при возврате НМА будет отражаться **по Кт 011**

Если НМА создается самой организацией на сумму оплаты труда персоналу связанного с созданием актива

Дт08 Кт70

На сумму страховых взносов с начисленной з.п.

Дт08 Кт69

На сумму затрат, связанных с оплатой экспертизы в федеральном институте

Дт08 Кт76

При принятии НМА к учету

Дт04 Кт08

Расходы, связанные с созданием и обслуживанием НМА включают в себестоимость продукции. Так, например, в течение действия срока на изобретение патента, организация патента обладатель должна уплачивать пошлину за поддержание патента в силе. Такие затраты отражают в учете делается проводка

Дт20,44 Кт76

При продаже НМА на сумму расходов по начисленной амортизации в учете делается проводка

Дт05 Кт04

На сумму дохода от продажи исключительного права на НМА в учете делается проводка

Дт76 Кт91

На сумму НДС

Дт91 Кт68

На остаточную стоимость НМА

Дт91 Кт04

При поступлении ДС за проданный НМА

Дт51 Кт76

При выявлении финансового результата от продажи актива

Если получена прибыль **Дт91 Кт99**

Если убыток **Дт99 Кт91**

При передаче НМА счет вклада в уставный капитал другой организации, сначала списывается сумма, начисленная амортизацией и в учете, делается проводка

Дт05 Кт04

При отражении передачи НМА в счет вклада в УК другой организации

Дт58 Кт04

На сумму выставленного НДС

Дт19 Кт68

При восстановлении НДС в составе финансовых вложений в учете делается проводка

Дт58 Кт19

При этом, если стоимость НМА, которая была согласована учредителями оказалась больше остаточной стоимости НМА в учете делается проводка

Дт58 Кт91

Если же такая стоимость оказалась, ниже остаточной стоимости

Дт91 Кт58

При передаче неисключительного права на НМА на сумму лицензионного платежа в учете делается проводка

Дт62 Кт90

На сумму НДС

Дт90 Кт68

На сумму начисленной амортизации по НМА

Дт20 Кт05

Если же предоставление за плату прав на объекты интеллектуальной деятельности не является основным предметом деятельности организации, то сумма лицензионных платежей

Дт76 Кт91

При этом сумма начисленной амортизации будет отражаться проводкой

Дт91 Кт05

Аналитический учет по счету 04 ведут по каждому НМА отдельно, кроме этого, учет ведут по видам расходов на НИОКР и технологические работы. При журнально-ордерной форме учета, учет ведут в 13 журнале-ордере, при автоматизированной форме учета составляется анализ счета 04 и оборотно-сальдовая ведомость.