

## Глава 10

### Нематериальные активы

*Активы = Внеоборотные активы + Оборотные активы*

*Нематериальные активы* – это не имеющие физической сущности объекты имущества организации, которые отвечают следующим требованиям:

- наличие у организации права собственности на данные объекты, которое подтверждается соответствующим документом (патентом, лицензией, актом, договором и т.п.);
- наличие документального подтверждения затрат, связанных с приобретением (созданием) данных объектов;
- непосредственное использование организацией данных объектов в основной деятельности и принесение ими дохода.

#### **Объекты нематериальных активов**

К нематериальным активам относятся *права*, возникающие:

- из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и пр.;
- из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;
- из прав на «ноу-хау» и др.

Кроме того, к нематериальным активам относятся:

- организационные расходы;
- «деловая репутация организации» («гудвилл»);
- права на пользование обособленными природными объектами (земельными участками, природными ресурсами (водой, недрами, и др.)).

Порядок отнесения объектов к нематериальным активам регулируется законодательными и другими нормативными актами.

#### **Авторское право и смежные права**

Авторское право распространяется на произведения науки, литературы и искусства, программы для ЭВМ, базы данных, являющиеся результатом творческой деятельности, независимо от назначения и достоинства произведения, а также способа его выражения. *Автором* является физическое лицо, творческим трудом которого создано произведение. Автору в отношении созданного им произведения принадлежат имущественные и неимущественные права.

*Имущественными* правами автора являются исключительные права на использование произведения в любой форме и любым способом. Исключительные права автора на использование произведения означают право осуществлять или разрешать следующие действия:

- воспроизводить произведение (право на воспроизведение);
- распространять экземпляры произведения любым способом (продавать, сдавать в прокат и т.д.) – право на распространение;
- импортировать экземпляры произведения в целях распространения (право на импорт) и другие действия и права.

Охрана программ для ЭВМ распространяется на все виды программ для ЭВМ (в том числе на операционные системы).

Исключительные права автора на использование дизайнерского, архитектурного, градостроительного и садово-паркового проектов включают также практическую реализацию таких проектов.

К принадлежащим автору личным *неимущественным* правам относятся: право авторства, право на имя, право на обнародование, право на защиту репутации автора.

Авторское право на произведение науки, литературы и искусства возникает в силу факта его создания. Для возникновения и осуществления авторского права не требуется регистрации произведения, иного специального оформления произведения или соблюдения каких-либо формальностей. Авторское право действует в течение всей жизни автора и 50 лет после его смерти. Право авторства, право на имя и право на защиту репутации автора охраняется бессрочно. Авторское право на произведение не связано с правом собственности на материальный объект, в котором произведение выражено.

*Смежные права* – отношения, возникающие в связи с созданием и использованием фонограмм исполнений, постановок, передач организаций эфирного или кабельного вещания. Субъектами смежных прав являются исполнители, производители фонограмм, организации эфирного или кабельного вещания.

### **Права, передаваемые по авторскому договору**

Имущественные авторские права могут передаваться только по авторскому договору (за исключением установленных случаев). Передача имущественных прав может осуществляться на основе авторского договора о передаче исключительных прав или на основе авторского договора о передаче неисключительных прав.

Авторский договор о *передаче исключительных прав* разрешает использование произведения определенным способом и в установленных договором пределах только лицу, которому эти права передаются, и дает такому лицу право запрещать подобное использование произведения другим лицам.

Авторский договор о *передаче неисключительных прав* разрешает пользователю использование произведения наравне с обладателем исключительных прав, передавшим такие права, и (или) другим лицам, получившим разрешение на использование этого произведения таким же способом.

### **Права, охраняемые патентами**

Права на объект промышленной собственности (изобретение, полезную модель, промышленный образец) охраняет закон и подтверждает патент на изобретение, свидетельство на полезную модель или патент на промышленный образец. Патент выдается автору, физическим и юридическим лицам, которые указаны автором, и работодателю. Патент (свидетельство) удостоверяет приоритет, авторство изобретения, полезной модели или промышленного образца.

Патентообладатель имеет исключительное право на использование по своему усмотрению охраняемого патентом изобретения, полезной модели или промышленного образца, если такое использование не нарушает прав других патентообладателей, включая право запретить использование указанных объектов другим лицам. Для получения патента на объекты промышленной собственности необходимо подать заявку в Патентное ведомство на выдачу патента (свидетельства) с полным описанием объекта и уплатить пошлину. При выдаче патента объекты промышленной собственности регистрируются в Патентном ведомстве.

Патентообладатель может уступить полученный патент любому физическому или юридическому лицу.

### **Права, предоставляемые лицензионными договорами**

По *лицензионному договору* патентообладатель обязуется предоставить право на использование охраняемого объекта промышленной собственности в объеме, предусмотренном договором, другому лицу, а последний принимает на себя обязанность вносить патентообладателю обусловленные договором платежи и осуществлять другие предусмотренные договором действия. Особенностью лицензионного договора является передача по нему не самого изобретения, и лишь права на его использование, поэтому лицензионные договоры могут быть переданы широкому кругу лиц, при этом патентообладатель также может использовать изобретение.

### **Другие виды нематериальных активов**

*Товарный знак и знак обслуживания* – это обозначения, позволяющие отличать соответственно товары и услуги одних юридических или физических лиц от однородных товаров и услуг других юридических или физических лиц. Владелец товарного знака имеет право пользоваться и распоряжаться товарным знаком, а также запрещать его использование другими лицами. В качестве товарных знаков могут быть зарегистрированы словесные, изобразительные, объемные и другие обозначения или их комбинации. Правовая охрана товарного знака предоставляется на основании его государственной регистрации. На зарегистрированный товарный знак выдается свидетельство, которое удостоверяет приоритет товарного знака, исключительное право владельца на товарный знак в отношении товаров, указанных в свидетельстве. Регистрация товарного знака действует 10 лет и может быть продлена.

*Организационные расходы* – расходы организации, произведенные в период создания организации до момента государственной регистрации. К организационным расходам относятся: затраты по подготовке документации, на оплату консультантов, плата за государственную регистрацию организации, затраты по выпуску акций, расходы на получение разрешений (оплата брокерского места и пр.), расходы по продвижению на рынок и т.д. Организационные расходы, произведенные некоторыми учредителями, могут быть признаны их вкладом в уставный капитал организации.

К организационным расходам не относятся расходы организации, связанные с возникающей в ходе ее функционирования необходимостью переоформления учредительных и других документов (при расширении организации, изменении видов деятельности, представлении образцов подписей должностных лиц и пр.). Данные расходы подлежат включению в затраты производства в составе общехозяйственных расходов. Организация, изменяющая организационно-правовую форму, указанные расходы производит за счет прибыли, оставшейся в ее распоряжении.

*«Деловая репутация организации»* («гудвилл», «превышение покупной цены над оценочной стоимостью») – это преимущества, которые получает покупатель при покупке уже существующей и действующей организации по сравнению с созданием новой организации. Эти преимущества могут быть связаны с наличием постоянной клиентуры, выгодным географическим расположением, известностью торговой марки, с хорошо налаженной системой сбыта, налоговыми льготами и т.д. «Деловая репутация организации» оценивается в размере превышения покупной цены приобретенной организации над оценочной стоимостью всего ее имущества (активов).

### **Оценка нематериальных активов**

Нематериальные активы приходятся по *первоначальной стоимости*, которая определяется следующим образом:

- для объектов, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал организации, – по договоренности сторон;
- для объектов, приобретенных за плату у других организаций и лиц, – в сумме фактических затрат на их приобретение и приведение в состояние готовности к использованию в организации;
- для объектов, полученных безвозмездно от других организаций и лиц, – экспертным путем.

В бухгалтерском балансе и в случае выбытия нематериальные активы оцениваются по *остаточной стоимости*, которая исчисляется как разность первоначальной стоимости и накопленной амортизации по данным объектам. В балансе бюджетной организации нематериальные активы отражаются по первоначальной стоимости.

### **Инвестиции в нематериальные активы**

Инвестиции в нематериальные активы производятся при приобретении нематериальных активов за плату и при создании объектов нематериальных активов. В первом случае в объем инвестиций включаются фактические затраты на приобретение нематериальных активов, а также затраты на приведение данных активов в состояние готовности.

В состав *фактических затрат на приобретение* нематериальных активов включаются суммы, уплачиваемые организацией:

- продавцу нематериальных активов в соответствии с договором, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством);
- оплата информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением нематериальных активов;
- регистрационные сборы, государственная пошлина и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на нематериальные активы;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- вознаграждение организации-посреднику;
- не возмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением нематериальных активов;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

Затраты на приведение нематериальных активов *в состояние готовности* к использованию включают в себя:

- расходы по оплате труда работников;
- отчисления в социальные фонды от сумм оплаты труда работников;
- общепроизводственные расходы в части, непосредственно относящейся к приведению данных активов в состояние готовности и другие затраты.

### **Амортизация нематериальных активов**

Если сумма будущих доходов от использования объектов нематериальных активов уменьшается со временем, то стоимость данных объектов может погашаться путем начисления амортизации в течение установленного срока их полезного использования. Амортизационные отчисления по нематериальным активам относятся на затраты производства или издержки обращения.

Амортизации подлежат: организационные расходы, права на пользование землей, лицензии, патенты, «деловая репутация организации» и другие активы. Амортизационные отчисления *не производятся*:

- по нематериальным активам, полученным по договору дарения или безвозмездно в процессе приватизации;
- по нематериальным активам, приобретенным с использованием бюджетных ассигнований и иных аналогичных средств (в части стоимости, прихо-

- дущейся на величину этих средств), и нематериальным активам бюджетных организаций;
- по нематериальным активам, стоимость которых с течением времени не уменьшается и прибыль от использования которых не снижается (товарные знаки и знаки обслуживания, торговая марка);
  - по организационным расходам, признанным вкладом в уставный капитал.

Амортизация нематериальных активов рассчитывается по каждому активу в отдельности на основе его первоначальной стоимости и срока полезного использования. Срок полезного использования каждого объекта определяется самой организацией исходя из срока действия соответствующих прав и других условий, но не более срока деятельности организации. Если срок полезного использования определить невозможно, нормы амортизации устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности организации).

По амортизируемым объектам погашение стоимости производится линейным способом либо способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг). Амортизационные отчисления по нематериальным активам производятся независимо от результатов хозяйственной деятельности организации в отчетном периоде.

### **Инвентаризация нематериальных активов**

При инвентаризации нематериальных активов проверяется: наличие документов, подтверждающих права организации на его использование; а также правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе. В ходе инвентаризации комиссия составляет *инвентаризационную опись нематериальных активов* (ф. №ИНВ-1а), в которой указывается полное наименование нематериальных активов и их характеристики.

### **Документальное оформление операций с нематериальными активами**

Для учета всех видов нематериальных активов, поступивших в организацию, применяется *карточка учета нематериальных активов* (форма №НМА-1). Данная карточка ведется в бухгалтерии на каждый объект нематериальных активов и заполняется в одном экземпляре на основании документа на оприходование, приемку-передачу (перемещение) нематериальных активов и другой документации.

В карточке учета нематериальных активов указываются: документ, которым была оформлена операция оприходования объекта нематериальных активов, первоначальная (балансовая) стоимость, срок полезного использования, норма амортизации, счета синтетического и аналитического учета объекта, дата постановки на учет, способ приобретения, данные документа о регистрации соответствующих прав, причины выбытия (перемещения), краткая характеристика объекта нематериальных активов и другие данные.

## Учет нематериальных активов

Учет наличия и движения нематериальных активов производится с использованием счетов 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 48 «Реализация прочих активов». Инвестиции в нематериальные активы отражаются с использованием счета 08 «Капитальные вложения».

### Учет инвестиций в нематериальные активы

При совершении инвестиций в нематериальные активы (приобретении их за плату) фактические затраты на приобретение нематериальных активов и на их приведение в состояние готовности отражаются по дебету счета 08 «Капитальные вложения», субсчет 08-6 «Приобретение нематериальных активов», в корреспонденции с кредитом счетов по учету денежных средств и расчетов. В дебет счета 08 «Капитальные вложения» не относится сумма налога на добавленную стоимость, выделенная в расчетных документах поставщика нематериальных активов (подробнее о налоге на добавленную стоимость см. гл. 29 «Задолженность перед бюджетом по налогу на добавленную стоимость»).

Таблица 10.1 Учет инвестиций в нематериальные активы

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Оплачены консультационные услуги	Стоимость услуг без НДС	«Капитальные вложения»	«Расчетный счет»
Приобретен объект нематериальных активов	Договорная цена без НДС	«Капитальные вложения»	«Расчетный счет»
Произведены работы по приведению активов в состояние готовности	Стоимость работ	«Капитальные вложения»	«Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

По завершению инвестиций в объекты нематериальных активов затраты, составляющие первоначальную стоимость объектов, списываются с кредита счета 08 «Капитальные вложения» в корреспонденции с дебетом счета 04 «Нематериальные активы».

Оприходован объект нематериальных активов

13.02	«Нематериальные активы» «Капитальные вложения»	Д-т 16000	К-т 16000
-------	---	--------------	--------------

### Счет «Нематериальные активы»

Активный счет 04 «Нематериальные активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности.

По дебету счета 04 «Нематериальные активы» отражается оприходование нематериальных активов:

- внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал организации – в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями»;
- приобретенных за плату у других организаций и лиц – в корреспонденции с кредитом счета 08 «Капитальные вложения», субсчет 08-6 «Приобретение нематериальных активов»;
- полученных от других организаций и лиц безвозмездно по договору дарения, а также в качестве субсидии правительственного органа – в корреспонденции с кредитом счета 87 «Добавочный капитал», субсчет 87-3 «Безвозмездно полученные ценности».

Таблица 10.2 Принятие к учету нематериальных активов

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Оприходованы нематериальные активы в счет вкладов в уставный капитал	Первоначальная стоимость	«Нематериальные активы»	«Расчеты с учредителями»
Оприходованы нематериальные активы, приобретенные за плату	Первоначальная стоимость	«Нематериальные активы»	«Капитальные вложения»
Оприходованы нематериальные активы, полученные безвозмездно	Первоначальная стоимость	«Нематериальные активы»	«Добавочный капитал»

С кредита счета 04 «Нематериальные активы» списывается первоначальная стоимость нематериальных активов при их выбытии (продаже, списании, передаче безвозмездно) – в корреспонденции с дебетом счета 48 «Реализация прочих активов».

Списаны с учета выбывшие нематериальные активы

11.03	«Реализация прочих активов» «Нематериальные активы»	Д-т 13500	К-т 13500
-------	--	--------------	--------------

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов.

#### Учет амортизации нематериальных активов

Амортизация нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности, производится с использованием счета 05 «Амортизация нематериальных активов» либо без использования указанного счета.

Начисление амортизации *без использования счета 05* «Амортизация нематериальных активов» допускается для следующих видов нематериальных активов:

- превышение покупной цены над оценочной стоимостью организации («деловая репутация организации»);
- лицензии и другие виды неотчуждаемых активов.

Погашение стоимости объектов без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов» производится записью в сумме амортизационных от-



числений по кредиту счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (издержек обращения).

Погашена расчетная часть превышения покупной цены над оценочной стоимостью			
31.05	«Общепроизводственные расходы» «Нематериальные активы»	Д-т 500	К-т 500

Нематериальные активы, погашение стоимости которых производится без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов», учитываются на счете 04 «Нематериальные активы» по остаточной стоимости.

### Счет «Амортизация нематериальных активов»

Пассивный счет 05 «Амортизация нематериальных активов» предназначен для обобщения информации о накопленных амортизационных отчислениях по объектам нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности, и по которым проводится погашение стоимости.

*По кредиту* счета 05 отражаются суммы амортизационных отчислений, начисленных по нематериальным активам, — в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (издержек обращения).

Начислена амортизация нематериального актива, используемого в основном производстве			
30.06	«Основное производство» «Амортизация нематериальных активов»	Д-т 750	К-т 750

*С дебета* счета 05 «Амортизация нематериальных активов» списывается сумма накопленной амортизации по выбывшим объектам нематериальных активов независимо от причины выбытия — в корреспонденции с кредитом счета 48 «Реализация прочих активов».

Списана накопленная амортизация по переданному безвозмездно нематериальному активу			
30.06	«Амортизация нематериальных активов» «Реализация прочих активов»	Д-т 750	К-т 750

Аналитический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов.

### Счет «Реализация прочих активов»

Активно-пассивный счет 48 «Реализация прочих активов» предназначен для обобщения информации о процессе реализации принадлежащих организации нематериальных активов; товарно-материальных ценностей, относимых к средствам в обороте; валютных ценностей, ценных бумаг и других финансовых вложений, а также для исчисления финансовых результатов от реализации этих ценностей.

*По дебету* счета 48 «Реализация прочих активов» отражается:

- балансовая стоимость выбывающего имущества – в корреспонденции с кредитом счетов 04 «Нематериальные активы», 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 10 «Материалы» и другими счетами учета имущества;
- расходы, понесенные в связи с выбытием ценностей (комиссионные вознаграждения и т.п.) – в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов.

*По кредиту* счета 48 «Реализация прочих активов» отражается:

- выручка от реализации имущества – в корреспонденции со счетами учета расчетов и денежных средств;
- суммы амортизации по объектам нематериальных активов и износа по малоценным и быстроизнашивающимся предметам, начисленная к моменту выбытия – с дебета счетов 05 «Амортизация нематериальных активов», 13 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов».

**Таблица 10.3** Учет реализации нематериальных активов

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Реализованы нематериальные активы, начислена к получению выручка	Выручка от реализации	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	«Реализация прочих активов»
Списаны с учета реализованные нематериальные активы	Первоначальная стоимость	«Реализация прочих активов»	«Нематериальные активы»
Списана амортизация по реализованным нематериальным активам	Накопленная амортизация	«Амортизация нематериальных активов»	«Реализация прочих активов»
Поступила на расчетный счет выручка от реализации	Выручка от реализации	«Расчетный счет»	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

В конце отчетного периода сравниваются обороты по дебету и по кредиту счета 48 «Реализация прочих активов». Превышение оборота по дебету показывает сумму убытка, а превышение оборота по кредиту – сумму прибыли от реализации нематериальных и прочих активов. Убыток от реализации списывается с кредита счета 48 «Реализация прочих активов» в дебет счета 80 «Прибыли и убытки», прибыль от реализации списывается с дебета счета 48 «Реализация прочих активов» в кредит счета 80 «Прибыли и убытки». В конце отчетного периода счет 48 «Реализация прочих активов» закрывается и сальдо не имеет.

Отнесена на финансовые результаты прибыль от реализации

30.06	«Реализация прочих активов» «Прибыли и убытки»	Д-т 750	К-т 750
-------	---	------------	------------

### Вопросы

1. Что такое нематериальные активы и как они оцениваются в учете?
2. Как отражается приобретение, выбытие нематериальных активов?