

2.4. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ: ВОПРОСЫ АМОРТИЗАЦИИ И ВЫБЫТИЯ

Герасимова Л.Н., д.э.н., доцент, профессор

ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»

В статье рассматриваются вопросы амортизации нематериальных активов и пути их выбытия. Рассмотрены основные методы амортизации с позиций законодательства бухгалтерского и налогового учета. Охарактеризованы особенности каждого из них. Также охарактеризованы особенности выбытия нематериальных активов различными путями.

Для каждого варианта приведена корреспонденция счетов бухгалтерского учета, а также рассмотрен ряд примеров, позволяющих достоверно отразить хозяйственные операции по учету нематериальных активов.

Решение практических вопросов учета нематериальных активов требует применения профессионального суждения бухгалтера, опирающегося на эффективность использования экономических характеристик актива.

Данный подход ориентирует бухгалтера в большей степени на учет не объективной цены имущества, а субъективной ценности актива для владеющей им компании, обуславливающей для настоящих и будущих инвесторов компании возможность извлечения доходов на вложенный капитал. При этом следует помнить об ограничениях, налагаемых на сферу применения профессионального суждения бухгалтера императивными нормами Налогового кодекса РФ (НК РФ), регламентирующего налоговый учет.

При решении этих вопросов прежде всего, вызывает вопрос собственно критерий нематериальности. Нематериальными, то есть неосязаемыми, ресурсами являются дебиторская задолженность, счета организации в банках, расходы будущих периодов, бездокументарные ценные бумаги, товарные знаки, авторские права, результаты научных исследований и проектных разработок, компьютерные программы и многие, многие другие объекты. Все ли эти объекты можно считать нематериальными активами?

Сложность вызывает также определение объема прав, наличие которых дает основание для признания нематериального актива. Рассмотрим некоторые вопросы, связанные с амортизацией и выбытием нематериальных активов.

УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Стоимость объектов нематериальных активов погашается путем начисления амортизации в течение установленного срока полезного использования. Амортизация призвана возмещать расходы, произведенные организациями при их приобретении.

Не начисляется амортизация по нематериальным активам:

- по которым в соответствии с установленным порядком не производится погашение стоимости (например, по товарным знакам, знакам обслуживания);
- с неопределенным сроком полезного использования (п. 23 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007, утв. приказом Министерства финансов РФ 27 декабря 2007 г. №153н);
- некоммерческих организаций (п. 24 ПБУ 14/2007).

Организация при принятии нематериального актива к бухгалтерского учета определяет срок его полезного использования. Это необходимо для расчета амортизации.

Но что делать, если не представляется возможным определить срок полезного использования нематериального актива? Рассмотрим ответы на эти и другие вопросы, возникающие у бухгалтеров, ведущих учет нематериальных активов.

Срок полезного использования – это выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив в целях получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Срок полезного использования нематериальных активов в отличие от основных средств имеет две особенности:

- определяется в месяцах;
- проверяется на необходимость уточнения.

Согласно п. 26 ПБУ 14/2007, бухгалтер определяет срок полезного использования, исходя из срока действия исключительных прав и ожидаемого периода извлечения экономических выгод от использования актива.

Далее организация самостоятельно устанавливает нормы амортизации по нематериальным активам, исходя из их первоначальной стоимости и срока полезного использования. Нормы утверждаются приказом или распоряжением руководителя.

Но здесь может возникнуть трудность, связанная с тем, что срок действия исключительных прав в отношении результатов интеллектуальной деятельности может быть очень продолжительным, или точно не определен. Что касается средств индивидуализации, то для них он фактически ничем не ограничен.

Поэтому определение периода извлечения экономических выгод от использования актива происходит на основе субъективной оценки бухгалтера, и зависит от его компетентности, профессионализма и умения эффективно использовать и управлять активами организации.

Пример 1

ОАО «Спектр» приобрело исключительное право на рецептуру отбеливающей зубной пасты. С целью определения срока полезного использования нематериального актива провели экспертную оценку.

По оценкам экспертов, жизненный цикл продукта составит примерно семь лет, при этом пик доходности придется на четвертый-пятый годы использования; принципиально новые виды продукции появляются на рынке в среднем каждые три года; применение рецептуры свыше пяти лет может потребовать дополнительных вложений с целью сохранения интереса потребителей к продукту.

Исходя из этого, ОАО «Спектр» установило срок полезного использования прав на данную рецептуру в пять лет. Свое решение организация обосновала и отразила внутренними распорядительными документами: заключением специальной комиссии и приказом руководителя.

Если ОАО «Спектр» установит меньший срок полезного использования, то выгода от использования ноу-хау снизится.

Приняв более продолжительный срок, можно столкнуться с ситуацией, когда у организации не будет доходов, соответственно которым можно было бы спи-

сать оставшуюся часть затрат на ноу-хау. В результате организация будет вынуждена после благоприятных оценок рентабельности деятельности раскрыть в отчетности единовременное списание оставшейся суммы затрат в убыток.

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

Если по нематериальным активам невозможно надежно определить срок полезного использования, то они считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

Таким образом, можно сделать вывод, что основными способами установления срока полезного использования нематериальных активов являются следующие.

1. Срок полезного использования примерно совпадает со сроком действия нематериальных активов, который предусмотрен договором (права на использование патентов, лицензий и т.д.).
2. Срок полезного использования определяется периодом, в течение которого организация ожидает получать экономические выгоды от эксплуатации объекта нематериальных активов.
3. Срок полезного использования устанавливается в соответствии с прогнозируемым к получению с использованием нематериальных активов объемом продуктов труда в натуральном выражении.
4. Если невозможно определить срок полезного использования нематериальных активов, то он принимается равным 20 годам, но не более срока деятельности организации. Сюда относятся авторские права на произведения науки, литературы, искусства и др.

НК РФ предусмотрено, что по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериального актива, нормы амортизации устанавливаются в расчете на срок полезного использования, равный 10 годам (п. 2 ст. 258).

В рассматриваемом примере 1 срок полезного использования нематериального актива для целей налогового учета составит десять лет. Следовательно, в бухгалтерском учете правообладателя возникнут отложенные налоговые активы, которые будут погашаться и по завершении периода начисления амортизации в бухгалтерском учете.

Срок полезного использования нематериального актива должен ежегодно проверяться организацией на необходимость его уточнения. Уточнение срока полезного использования возникает, если существенно изменяется продолжительность периода, в течение которого организация предполагает использовать актив. В этом случае организация определяет срок полезного использования данного актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки должны быть отражены в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях (п. 27 ПБУ 14/2007). При этом необходимо руководствоваться нормами ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений».

Таким образом, срок полезного использования не является раз и навсегда закрепленной величиной.

Пример 2

ОАО «Спектр» произвело пересмотр срока полезного использования нематериального актива в сторону увеличения с 60 до 75 месяцев. Сумма ежемесячной амортизации составляла 15 000 руб., будет составлять – 12 000 руб. Нематериальный актив использовался организацией 50 месяцев. Бухгалтерские записи представлены в табл. 1.

Таблица 1

ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ОАО «СПЕКТР»

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Уменьшена сумма начисленной амортизации в связи с увеличением срока полезного использования <i>((12 000-15 000) * 50 мес.)</i>	05	84	150 000

При уменьшении срока полезного использования выполняются записи, представленные в табл. 2.

Таблица 2

ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ОАО «СПЕКТР»

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Доначислена сумма амортизации в связи с уменьшением срока полезного использования	84	05

Нормами НК РФ не предусмотрен пересмотр полезного срока использования нематериальных активов.

Пример 3

ОАО «Спектр» создало нематериальный актив, первоначальная стоимость которого составляет 750 000 руб. При принятии его к учету ОАО «Спектр» не смогло надежно определить срок его полезного использования. По истечении трех лет срок полезного использования был установлен равным 150 месяцев. Возникшие в связи с этим корректировки ОАО «Спектр» отражает в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменение оценочных значений (табл. 3).

Таблица 3

ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ОАО «СПЕКТР»

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена сумма корректировки <i>(750 000 / 150 мес. * 36 мес.)</i>	84	05	180 000

Амортизационные отчисления по объектам, по которым производится погашение стоимости, определяются:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Для последнего метода срок полезного использования определяется исходя из количества натурального показателя объема продукции (работ), ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

Произвести выбор двух последних методов определения амортизации нематериального актива организация самостоятельно может не всегда. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от

использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным методом.

Нужно также обратить внимание на то, что применение способа уменьшаемого остатка способно исказить финансовые результаты. Ведь в результате использования этого метода максимальные амортизационные отчисления будут приходиться на периоды с минимальными доходами. Но в то же время этот метод амортизации может привести к реинвестированию средств собственников в поиск новых организационно-технических решений, выступающих источниками будущих экономических выгод (в части сумм, на которые чистая прибыль как источник выплаты дивидендов окажется заниженной).

Пример 4

На балансе ОАО «Спектр» числятся нематериальные активы, представленные в табл. 4.

Таблица 4

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ ОАО «СПЕКТР»

№	Наименование	Стоимость, руб.	Срок полезного использования, лет	Примечание
1	Права на использование промышленного образца в течение трех лет на выпуск 100 000 единиц продукции	48 000	3	Приобретены по лицензионному договору в декабре отчетного года
2	Исключительные имущественные права на использование текстового редактора	26 000	10	Приобретены по договору в январе отчетного года

Рассмотрим начисление амортизации разными методами.

При линейном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется по формуле:

$$\text{Учетная стоимость объекта} / \text{Срок полезного использования.}$$

При начислении амортизации линейным способом ежегодно на себестоимость продукции (работ, услуг) будет переноситься:

- по праву на использование промышленного образца при сроке его полезного использования 3 года – 33,33% годовых (100% / 3 года), или 2,78% в месяц (33,33% / 12 мес.);
- по текстовому редактору – при сроке его полезного использования 10 лет – 10% годовых, или 0,83% в месяц (10% / 12 мес.).

Следовательно, ежемесячная сумма амортизации при ее начислении линейным способом составит:

- по правам на использование промышленного образца – 1334,40 руб. (48000 × 2,78%);
- по текстовому редактору – 215,80 руб. (26000 × 0,83%).

Расчет ежемесячной суммы амортизации линейным способом по этим нематериальным активам представлен в табл. 5.

При начислении амортизации линейным методом и методом списания стоимости пропорционально объему продукции применяется та же самая методика, что и для основных средств.

А вот для метода уменьшаемого остатка порядок начисления амортизации несколько изменился, хотя общий подход тот же. Связано это с тем, что срок полезного использования определяется в месяцах. Поэтому остаточная стоимость исчисляется не на начало года, а на начало каждого месяца.

Таблица 5

РАСЧЕТ ЕЖЕМЕСЯЧНОЙ СУММЫ АМОРТИЗАЦИИ ЛИНЕЙНЫМ СПОСОБОМ

Наименование нематериального актива	Стоимость, руб.	Срок полезного использования, лет	Годовая норма амортизации, % (100% / гр. 3)	Месячная норма амортизации, % (гр. 4 / 12 м)	Ежемесячная сумма амортизации, руб. (гр. 2 * гр. 5)
Права на использование промышленного образца	48 000	3	33,33	2,78	1334,40
Права на использование текстового редактора	26 000	10	10	0,83	215,80

При способе уменьшаемого остатка годовая сумма амортизационных отчислений определяется по формуле:

$$\text{Остаточная стоимость объекта} / \text{Срок полезного использования.}$$

К начисленной амортизации может быть применен коэффициент ускорения не выше трех, который организация устанавливает самостоятельно и закрепляет в учетной политике. Для расчета нормы месячной амортизации нужно брать не общий срок полезного использования, а оставшийся.

Начисление ежемесячной амортизации по текстовому редактору будет производиться следующим образом:

- 1-й месяц: $26\ 000 \times 3 / 120 = 650$ руб. – начислена сумма амортизации, остаточная сумма: $26\ 000 - 650 = 25\ 350$ руб.;
- 2-й месяц: $25\ 350 \times 3 / 119 = 639$ руб. – начислена сумма амортизации, остаточная сумма: $25\ 350 - 639 = 24\ 711$ руб.;
- 3-й месяц: $24\ 711 \times 3 / 118 = 628$ руб. и т.д.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции, работ, услуг годовая сумма амортизационных отчислений определяется по формуле:

$$\text{Учетная стоимость объекта} * (\text{Кол-во продукции, изготовленной в отчетном периоде при использовании объекта} / \text{Кол-во продукции, предполагаемое к изготовлению за весь срок полезного использования объекта}).$$

Способ амортизации выбирается организацией не произвольно, а исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. Однако если такой расчет не является надежным, то амортизация начисляется линейным способом.

С 1 января 2008 г. способ определения амортизации нематериального актива, как и срок полезного использования, ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использо-

вания нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки должны быть отражены в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях (п. 30 ПБУ 14/2007). При этом необходимо руководствоваться нормами ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений».

На практике для установления необходимости уточнения срока полезного использования и способа начисления амортизации по нематериальным активам необходимо разработать методику отражения соответствующих уточнений в бухгалтерском учете.

Проверка метода начисления амортизации должна проводиться обязательно только в отношении нематериальных активов, по которым амортизация начисляется методом, отличным от линейного. Это связано с тем, что линейный метод не имеет ограничений к применению, в то время как остальные могут применяться, если расчет поступления будущих экономических выгод является надежным.

Изменение метода начисления амортизации в налоговом учете допускается с начала очередного налогового периода, для этого никакого обоснования не требуется. При этом установлено только одно ограничение: переход с нелинейного метода начисления амортизации на линейный возможен не чаще одного раза в пять лет (п. 1 ст. 259 НК РФ).

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости или списания данного актива с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается. Начисление амортизации по нематериальным активам производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном году ежемесячно и включается в затраты производства и расходы на продажу.

Пример 5

ОАО «Спектр» осуществляет выпуск продукции под товарным знаком, который учтен у него в составе нематериальных активов. Временно выпуск продукции приостанавливается, но амортизация по товарному знаку продолжает начисляться в обычном порядке.

В соответствии с п. 32 ПБУ амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости, или списания этого актива с бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде (п. 33 ПБУ 14/2007).

Учет амортизации имеет два варианта.

1. Путем накопления сумм амортизации на отдельном счете. Для начисления амортизации используется пассивный счет 05 «Амортизация нематериальных активов» (табл. 6). На этом счете ведется учет информации о накопленных амортизационных отчислениях по объектам нематериальных активов, принадлежа-

щих организации на правах собственности, по которым производится погашение стоимости. По кредиту счета 05 учитывается начисление амортизации, по дебету – ее списание по выбывшим нематериальным активам.

Таблица 6

НАЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ С ПОМОЩЬЮ СЧЕТА 05

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по объектам нематериальных активов, используемым при капитальном строительстве, в основном и вспомогательном производствах, на общепроизводственные, общехозяйственные нужды, в обслуживающих производствах и хозяйствах, в торговой деятельности	08, 20, 23, 26, 29, 44	05
Начислена амортизация по объектам нематериальных активов, используемым в процессе осуществления расходов будущих отчетных периодов (освоение новых производств и др.)	97	05
Списана накопленная амортизация при выбытии объектов нематериальных активов	05	04

2. Путем уменьшения первоначальной стоимости объекта на счете 04 (табл. 7). Планом счетов бухгалтерского учета предлагается второй вариант записи по учету амортизации нематериальных активов, суть которого заключается в том, что сумма амортизационных отчислений относится непосредственно с кредита счета 04 «Нематериальные активы» в дебет счетов учета затрат и расходов (счета 20; 23; 26; 29; 44; и т.д.).

Таблица 7

УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Принят к учету объект нематериальных активов	04	08
По итогам месяца начислена амортизация по объекту нематериальных активов	20, 44...	04

Такой вариант учета позволяет уменьшить остаточную стоимость нематериальных активов, что в конечном итоге приводит к полному погашению амортизируемой стоимости.

В этом случае объект перестает числиться в бухгалтерском учете либо оценивается условно и отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» как прочие доходы (табл. 8).

Таблица 8

ВАРИАНТ ОТРАЖЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНОГО АКТИВА

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Отражен в условной оценке списанный нематериальный актив	04	91

Организация согласно принятой учетной политике может применять различные варианты учета амортизации для различных видов нематериальных активов.

В налоговом учете используется два метода начисления амортизации нематериальных активов: линейный и нелинейный (п. 1 ст. 259 НК РФ).

- Для начисления амортизации объекты нематериальных активов распределяют на десять групп.
- Для объектов нематериальных активов 8-10-й групп (20-30 лет и свыше) независимо от срока их службы при вводе в эксплуатацию применяют только линейный метод начисления амортизации. По остальным нематериальным активам организация вправе применять любой метод начисления амортизации предусмотренный для данного рода объектов.

УЧЕТ ВЫБЫТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить организации экономических выгод в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета на основании п. 34 ПБУ 14/2007.

Согласно ст. 1233 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) правообладатель может распорядиться принадлежащим ему исключительным правом на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации:

- путем его отчуждения по договору другому лицу (договор об отчуждении исключительного права);
- путем предоставления другому лицу права использования соответствующих результатов интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации в установленных договором пределах (лицензионный договор).

На практике наибольшее число вопросов, возникающих у бухгалтеров, связано с установлением факта неспособности нематериального актива приносить экономические выгоды в будущем, как основанием для его списания.

- Во-первых, сама неспособность актива обеспечить экономические выгоды может быть связана как с утратой активом своей коммерческой привлекательности, так и с падением интереса самой организации к данному активу в связи с потерей финансовых, технических, технологических и т.п. ресурсов, необходимых для его использования с целью извлечения экономических выгод.
- Во-вторых, актив, не способный приносить экономические выгоды в ближайшем будущем, через некоторое время может вновь обрести эту способность.
- В-третьих, организация может найти новый способ применения актива, который некоторое время не используется (в том числе новых правообладателей или лицензиатов).

Иначе говоря, оценка способности актива приносить экономические доходы в будущем в немалой степени зависит от способности менеджмента использовать активы организации с максимальной эффективностью.

Нематериальный актив выбывает в случаях:

- прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив);
- прекращения использования материального актива вследствие морального износа;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд;
- передачи по договору мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявления недостачи активов при их инвентаризации;
- в других случаях.

Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

В соответствии с п. 35 ПБУ 14/2007 доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов, если другое не установлено нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

При этом в ПБУ 14/2007 указана дата списания нематериального актива с бухгалтерского учета. Она определяется исходя из установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету правил признания доходов либо расходов (п. 36 ПБУ 14/2007).

Доходы и расходы от выбытия нематериальных активов:

- относятся к тому отчетному периоду, в котором были получены;
- включаются в состав прочих доходов и расходов.

Выбытие нематериальных активов ведется на счете 91, субсчет 91-4 «Выбытие нематериальных активов».

По дебету субсчета 91-4 отражаются суммы остаточной стоимости нематериальных активов, понесенные расходы в результате выбытия этих активов, а также суммы налога на добавленную стоимость (НДС) по реализуемым активам. В кредит счета 91-4 относятся выручка от продажи или другие доходы от выбытия нематериальных активов.

В конечном итоге дебетовое (убыток, расход) или кредитовое (прибыль, доход) сальдо по субсчету 91-4 списывается на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов», а в дальнейшем – на счет 99 «Прибыли и убытки».

ВЫБЫТИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ЗА НЕПРИГОДНОСТЬЮ

В целях установления нематериального актива непригодным создается на основании приказа руководителя организации комиссия, в состав которой входит главный бухгалтер (или бухгалтер).

Комиссия устанавливает причины списания объекта (например, моральный износ, длительное неиспользование актива для производства продукции) и составляет соответствующий акт, который передается в бухгалтерию организации и на его основании в инвентарной карточке (ф. № НМА-1) отмечают выбытие актива.

В бухгалтерском учете организации делаются соответствующие записи (табл. 9).

Таблица 9

УЧЕТ ВЫБЫТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНОГО АКТИВА ЗА НЕПРИГОДНОСТЬЮ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Списана сумма амортизационных отчислений, начисленных по нематериальному активу на момент выбытия	05	04
Списана остаточная стоимость нематериального актива	91	04
Отражена сумма расходов, связанных с ликвидацией нематериальных активов	91	60 (76, 23)

Пример 6

На балансе ОАО «Спектр» числится исключительное авторское право на компьютерную обучающую программу «Учет заработной платы». Первоначальная стоимость этой программы составляет 30 000 руб., а сумма начисленной по ней амортизации – 16 000 руб.

В 2011 г. организация создала комиссию, которая установила, что дальнейшее использование программы нецелесообразно, поскольку она устарела. Это заключение комиссия оформила соответствующим актом.

Отразим хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета ОАО «Спектр» по списанию исключительных прав на программу (табл. 10).

Таблица 10

ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ОАО «СПЕКТР»

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Списана амортизация, начисленная по объекту нематериальных активов	05	04	16 000
2	Списана остаточная стоимость выбывающего нематериального актива (30 000 – 16 000)	91.2	04	14 000
3	Отражен убыток от списания нематериального актива	99	91-9	14 000

В налоговом учете расходы на списание нематериальных активов (суммы недоначисленной амортизации, прочие расходы, связанные со списанием) включаются в состав внереализационных расходов.

Суммы недоначисленной амортизации в составе внереализационных расходов учитывают только по объектам амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется линейным методом (пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Входной НДС, принятый ранее к вычету, восстанавливать в бюджет не нужно (п. 3 ст. 170 НК РФ). Случай списания объектов нематериальных активов ввиду непригодности для дальнейшего использования данной нормой не предусмотрен.

ВЫБЫТИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В СВЯЗИ С ИСТЕЧЕНИЕМ СРОКА ИХ ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

Как правило, нематериальные активы имеют ограниченный срок службы. Так, ст. 3 Патентного закона РФ от 23 сентября 1992 г. № 3517-1 установлены сроки действия патентов и свидетельств:

- патент на изобретение действует в течение 20 лет с даты поступления заявки в патентное ведомство;
- патент на промышленный образец – в течение 10 лет;
- свидетельство на полезную модель – в течение пяти лет.

Срок действия регистрации товарных знаков, знаков обслуживания и наименований мест происхождения – 10 лет с даты поступления заявки в патентное ведомство (ст. 16 и 36 Закона РФ «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» от 23 ноября 1992 г. №3520-1).

По истечении срока полезного использования данный нематериальный актив списывается с баланса предприятия. В бухгалтерском учете такая операция

отражается аналогично списанию нематериальных активов вследствие их непригодности.

ПРОДАЖА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Продается, как правило, не сам объект нематериальных активов, а право на его использование. При реализации нематериальных активов основанием для записей на счетах являются счет, выписываемый покупателю, и акт (накладная) приемки-передачи. В бухгалтерском учете отражается выручка от продажи. Если сумма выручки превышает остаточную стоимость нематериальных активов и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Если же остаточная стоимость не возмещается выручкой от реализации, то разницу списывают с кредита счета прочих доходов и расходов в дебет счета прибыли и убытков. Сам объект и начисленная по нему амортизация не изменяются.

Если продается сам нематериальный актив, в бухгалтерском учете отражается одновременно списание объекта и начисленной по нему амортизации, а остаточная стоимость относится на счет прочих доходов и расходов.

Оборот по продаже нематериальных активов облагается НДС. Для определения сумм НДС по проданным нематериальным активам нужно выяснить факты приобретения нематериальных активов – с НДС или без него.

Нематериальные активы в случае их продажи списывают с баланса организации.

Продажа может происходить не только по договорам купли-продажи. Так, патентообладатель вправе уступить патент любому физическому или юридическому лицу по договору о передаче исключительных прав на использование объектов промышленной собственности (п. 6 ст. 10 Патентного закона РФ). Такие договоры обязательно должны быть зарегистрированы в Государственном патентном ведомстве РФ, в противном случае они считаются недействительными.

Таблица 11

ПРОДАЖА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма накопленной амортизации	05	04
Выявлена остаточная стоимость нематериальных активов	91-2, 91-4 «Выбытие нематериальных активов»	04
Определены расходы, связанные с продажей нематериальных активов	91-2, 91-4 «Выбытие нематериальных активов»	44, 70
Отражена сумма начисленного НДС	91-2, 91-4 «Выбытие нематериальных активов»	68
Отражена сумма начисленной или поступившей выручки от продажи нематериальных активов	62, 76	91-2, 91-4 «Выбытие нематериальных активов»
Перечислены денежные средства	51	62, 76

Владелец зарегистрированного товарного знака или знака обслуживания вправе передать его другому лицу по договору об уступке товарного знака или знака обслуживания (ст. 25 Закона РФ «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»). Такой договор также нужно зарегистрировать в Государственном патентном ведомстве РФ.

Продажа нематериальных активов оформляется бухгалтерскими записями (табл. 11, 12).

Таблица 12

ОТРАЖЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ПРОДАЖИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
При получении прибыли		
Получены доходы от продажи нематериальных активов	91-4 «Выбытие нематериальных активов»	91-9
Отражена прибыль от продажи нематериальных активов	91-9	99
При возникновении убытка		
Отражены расходы, связанные с реализацией нематериальных активов	91-9	91-4 «Выбытие нематериальных активов»
Отражен убыток от продажи нематериальных активов	99	91-9

Пример 7

Организация по договору перехода исключительного права собственности передает объект нематериальных активов по договорной стоимости 118 000 руб. (в т.ч. НДС – 18 000 руб.). Первоначальная стоимость нематериальных активов 80 000 руб. Сумма амортизационных отчислений на момент списания 12 000 руб.

Отразим хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета ОАО «Спектр» по списанию нематериального актива (табл. 13).

Таблица 13

ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ОАО «СПЕКТР»

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Списана сумма начисленных амортизационных отчислений	05	04	12 000
2	Списана остаточная стоимость продаваемого объекта нематериальных активов	91.2	04	68 000
3	Отражена сумма от продажи объекта нематериальных активов	62	91.1	118 000
4	Начислен НДС по проданному объекту нематериальных активов	91.2	68	18 000
5	Финансовый результат от продажи объекта нематериальных активов	91.9	99	32 000
6	Поступила сумма от покупателя за проданный нематериальный актив	51	62	118 000

ПЕРЕДАЧА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В КАЧЕСТВЕ ВКЛАДА В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ ИЛИ ДОЛИ В СОВМЕСТНУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Организация имеет право передать нематериальные активы в качестве вклада в уставный капитал другой организации или для совместной деятельности. Согласно ст. 39 НК РФ, такая передача не признается продажей товаров, поэтому НДС она не облагается.

Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций признаются финансовыми вложениями (п. 3 ПБУ 19/02) и принимаются к учету по первоначальной стоимости (п. 8 ПБУ 19/02).

Первоначальной стоимостью финансовых вложений в уставные (складочные) капиталы других организаций признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации (п. 12 ПБУ 19/02).

В бухгалтерском учете финансовые вложения отражаются с использованием счета 58 «Финансовые вложения». А учет вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций осуществляется на субсчете 58-1 «Паи и акции».

Согласно п. 3 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н), вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций не признаются расходами организации, поэтому в бухгалтерском учете выбытие активов в счет вклада в уставный (складочный) капитал других организаций отражается без использования счета 91. В связи с этим используется счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Остаточная стоимость нематериальных активов списывается с их счета в дебет счета учета финансовых вложений. Также подлежит списанию сумма амортизации (табл. 14).

Таблица 14

ПЕРЕДАЧА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В КАЧЕСТВЕ ВКЛАДА В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма накопленной амортизации	05	04
Определена остаточная стоимость нематериальных активов	76	04
Отражен вклад в совместную деятельность по договорной стоимости	58	76
Определены расходы, связанные с передачей нематериальных активов	91-4	76, 23
Отражена стоимость услуг оценщика	91-2	76 субсчет «Расчеты с экспертом»
Учен НДС по услугам эксперта	19	76 субсчет «Расчеты с экспертом»
Восстановлен НДС по нематериальному активу, переданному в качестве вклада в уставный капитал	19-3	68
Восстановленный НДС отражен в составе финансовых вложений	58-1	19-3

Превышение согласованной стоимости над остаточной по переданным нематериальным активам отражают по дебету счета финансовых вложений в корреспонденции со счетом прочих доходов и расходов:

- **Д-т 58-1 К-т 91-1** – отражено превышение стоимости нематериального актива, согласованной учредителями, над его остаточной стоимостью (прибыль).
Если же стоимость нематериального актива, согласованная учредителями, меньше его остаточной стоимости, проводка будет такой:
- **Д-т 91-2 К-т 58-1** – отражено превышение остаточной стоимости нематериального актива над стоимостью, согласованной учредителями (убыток).

Д-т 99 К-т 91-9 – отражается убыток.

В налоговом учете полученный убыток от передачи нематериального актива в уставный капитал другого предприятия не признается и налогооблагаемую прибыль организации не уменьшает.

Пример 8

Организация вносит свою долю уставного капитала учреждаемого им общества нематериальным активом.

Первоначальная стоимость внесенного в уставный капитал нематериального актива составляет 20 000 руб. К моменту передачи по нематериальному активу была начислена амортизация в сумме 12 000 руб. Собранием учредителей общества (с привлечением оценщика) внесенный в качестве вклада в уставный капитал объект нематериальных активов оценен в 10 000 руб.

В бухгалтерском учете организации делаются следующие проводки (табл. 15).

Таблица 15

УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО ПЕРЕДАЧЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В КАЧЕСТВЕ ВКЛАДА В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Списана сумма амортизации, начисленной по нематериальному активу	05	04	12 000
2	Отражена передача нематериального актива в счет вклада в уставный капитал другой организации в оценке, установленной учредительными документами	58	04	8 000
3	Отражено превышение стоимости нематериального актива, согласованной учредителями, над его остаточной стоимостью (прибыль) (10 000-8 000)	58	91.1	2 000
4	Отражена прибыль от участия в уставном капитале другой организации	91.9	99	2 000

БЕЗВОЗМЕЗДНАЯ ПЕРЕДАЧА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Безвозмездная передача осуществляется по договорам дарения. Согласно ст. 572 ГК РФ, по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность. В ст. 423 ГК РФ раскрыто понятие безвозмездного договора: это договор, по которому одна сторона обязуется предоставить что-либо

другой стороне без получения от нее платы или иного встречного предоставления.

В соответствии с п. 2 ст. 574 ГК РФ договор дарения должен быть заключен в письменной форме, если даритель – юридическое лицо и стоимость подарка – более пяти установленных законодательством РФ минимальных размеров оплаты труда (МРОТ). Вместе с тем бухгалтер должен помнить: между коммерческими организациями безвозмездная передача и получение подарков на сумму более пяти МРОТ запрещены (ст. 575 ГК РФ).

Согласно ст. 166 ГК РФ, в ситуациях, когда сумма подарка (дарение между коммерческими организациями) превышает пять МРОТ, договор дарения признается недействительным, и решением суда сделка может быть признана ничтожной. В связи с этим ст. 167 ГК РФ устанавливает общие положения о последствиях недействительности сделки:

- недействительная сделка не влечет юридические последствия, за исключением связанных с ее недействительностью, и недействительна с момента ее совершения;
- при недействительности сделки каждая из сторон обязана возвратить другой все полученное по сделке, а в случае невозможности возвратить полученное в натуре (в т.ч. когда полученное выражается в пользовании имуществом, выполненной работе или предоставленной услуге) – возместить его стоимость в деньгах, если иные последствия недействительности сделки не предусмотрены законом;
- если из содержания оспоримой сделки вытекает, что она может быть лишь прекращена на будущее время, суд, признавая сделку недействительной, прекращает ее действие на будущее время.

В учете делают записи:

- **Д-т 05 К-т 04** – списывается амортизация, накопленная к моменту выбытия;
- **Д-т 91-2 К-т 04** – списывается остаточная стоимость выбывающего объекта НМА.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказанных услуг на безвозмездной основе признается их реализацией. Таким образом, передавая нематериальные активы безвозмездно, предприятие должно начислить с этой сделки НДС и уплатить его в бюджет. В этом случае налогооблагаемая база определяется в соответствии со ст. 40 НК РФ, т.е. на основании рыночных цен на аналогичные нематериальные активы (п. 2 ст. 154 НК РФ). При этом рыночная стоимость должна быть документально подтверждена.

В учете организации необходимо сделать следующие проводки: **Д-т 91-3 (субсчет «НДС») К-т 68 (субсчет «Расчеты по НДС»)** – начислен НДС в бюджет с рыночной стоимости НМА, переданного безвозмездно.

Передающая сторона составляет счет-фактуру в одном экземпляре. Организация-получатель не принимает к вычету НДС по безвозмездно полученному нематериальному активу, а включает его в фактическую (первоначальную) стоимость: **Д-т 99 К-т 91-9** – отражен убыток от безвозмездной передачи НМА.

Сумма этого убытка, а также расходы, связанные с безвозмездной передачей нематериального актива, для целей налогообложения прибыли не принимаются (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Пример 9

У организации числится на балансе объект нематериальных активов, первоначальная стоимость которого

59 000 руб. (в т. ч. НДС – 9 000 руб.). Организация передает данный объект нематериальных активов по договору дарения некоммерческой организации. На момент заключения договора рыночная стоимость передаваемого нематериального актива составила 90 000 руб. Амортизация составила 5 240 руб.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие проводки (табл. 16).

Таблица 16

УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО ДОГОВОРУ ДАРЕНИЯ

№	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
1	Списана амортизация, начисленная по передаваемому нематериальному активу	6 240	05	04
2	Отражена остаточная стоимость переданных нематериальных активов (59 000 – 9 000 – 6 240)	43 760	91.2	04
3	Начислен НДС на рыночную стоимость передаваемого объекта	16 200	91.2	68
4	Отражен убыток от передачи материальных активов (43 760 + 16 200)	59 960	99	91.9

ПЕРЕДАЧА ОБЪЕКТОВ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ПО ДОГОВОРУ МЕНЫ

Передача объектов нематериальных активов в обмен на другое, кроме денежного, имущество, чаще всего в обмен на ценные бумаги и поэтому рассматривается как финансовые вложения. Нематериальные активы, предоставленные организацией-правообладателем в пользование другой организации при сохранении первой организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, не списываются и подлежат особому отражению в бухгалтерском учете у организации-правообладателя. Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится предприятием-правообладателем.

Таким образом, при выбытии нематериальных активов в результате продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма накопленной амортизации списывается с кредита счета учета нематериальных активов в дебет счета амортизации нематериальных активов. Остаточная стоимость списывается в дебет счета прочих доходов и расходов. Туда же относят и все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, и суммы НДС по проданным и безвозмездно переданным объектам. Финансовый результат от выбытия нематериальных активов формируется на счете прибылей и убытков.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Текст] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ ; часть четвертая от 18 дек. 2006 г. 2006 г. № 230-ФЗ. – М. : Экзамен, 2010. – 304 с.
2. Налоговый кодекс РФ [Текст] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. – М. : Эксмо, 2010. – 832 с.
3. О бухгалтерском учете [Текст] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ // Российская газета. – 1996. – 28 нояб. – С. 4.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению [Текст] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 31 окт. 2000 г. №94н // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2001. – №1. – С. 7-46; №2. – С. 50-60.
5. Доходы организации [Электронный ресурс] : ПБУ 9/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №32н (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Расходы организации [Электронный ресурс] : ПБУ 10/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Учет нематериальных активов [Электронный ресурс] : ПБУ 14/07 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 27 дек. 2007 г. №153н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Гарант [Электронный ресурс] : информационно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>
9. КонсультантПлюс [Электронный ресурс] : инф.-правовая система. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Ключевые слова

Нематериальный актив; патент; исключительное право; первоначальная стоимость; амортизация; непригодность.

Герасимова Лариса Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Изменение стоимости капитала хозяйствующего субъекта в процессе движения является актуальным в первую очередь для долгосрочного капитала, предоставленного амортизируемым имуществом предприятия, характеризующимся потерей стоимости и изнашиваемостью. Для предотвращения разрушения структуры долгосрочного капитала в процессе движения необходимо его воспроизводство, осуществляемое в основном через механизм амортизации, являющийся традиционным объектом бухгалтерского учета.

Для эффективного управления восстановительной стоимостью долгосрочного капитала необходимо решение таких проблем, как:

- определение на стадии формирования долгосрочного капитала степени влияния научно-технического прогресса и учет динамики этого процесса;
- исчисление эффективного срока использования капитала;
- выбор оптимального способа начисления амортизации по отдельным объектам внеоборотных активов для целей бухгалтерского и налогового учета, позволяющего, с одной стороны, определить восстановительную стоимость предприятия и своевременно обновлять долгосрочные активы, а с другой – оптимизировать издержки по налогам;
- оперативный учет влияния на структуру капитала в условиях постоянно меняющейся рыночной конъюнктуры таких факторов, как современные возможности обновления капитала и потребности в сохранении его эффективной структуры при одновременном снижении издержек конкретного предприятия.

Решение указанных проблем во многом связано с амортизационной политикой предприятия, поскольку амортизация в настоящее время, несмотря на определенный элемент ее условности, является единственным инструментом отражения в системе бухгалтерского учета процесса морального и физического износа долгосрочного капитала.

Научная статья «Нематериальные активы: вопросы амортизации и выбытия» отражает вышеуказанные проблемы и в связи с этим является актуальной.

Статья отражает современные взгляды на ведение бухгалтерского учета нематериальных активов. В ней описаны пути выбытия нематериальных активов, приведены практические примеры, позволяющие использовать материал в практике организаций любой организационно-правовой формы.

Учитывая актуальность затронутой темы и ее новизну, статья может быть рекомендована для публикации.

Гетьман В.Г., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет» ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»

2.4. INTANGIBLE ASSETS: QUESTIONS AND AMORTIZATION DISPOSALS

L.N. Gerasimova, Doctor of Economics,
Associate Professor

*Financial university under the Government
of the Russian Federation*

The article deals with amortization of intangible assets and ways of disposal. The main methods of depreciation in terms of legislation accounting and taxation. We characterize the features of each of them. Also characterized by particularly disposal of intangible assets in different ways.

For each option, given the correspondence of accounts, and considered a number of examples, allowing significantly to reflect the business transactions for accounting intangible assets.

Literature

1. The Russian Federation. Laws. The civil code of the Russian Federation: official text. – : Examination, 2010. – 304 pages.
2. The Russian Federation. Laws. The tax Code of the Russian Federation. Parts the one and the two. – M.:, 2010. – 832 p.
3. The Russian Federation. Laws. About the accounting: federal law from November 21, 1996 №129 // the Russian newspaper. – 1996. – on November, 28. – p. 4.
4. The Russian Federation. The Ministry of Finance. The card of accounts of the accounting of financial and economic activity of the organizations and the application instructions: approved by order of the Ministry of Finance of Russia from October, 31st, 2000 №94 // New in the accounting and the accountability. – 2001. – №1. – p. 7-46; №2. – p. 50-60.
5. The Russian Federation. The Ministry of Finance. Accounting regulations « organization income » (PBU 9/99), approved by the Order from May 6, 1999 №32 (with changes and additions).
6. The Russian Federation. The Ministry of Finance. Accounting regulations « organization costs » (PBU 10/99), approved by the Order from May 6, 1999 №33н (with changes and additions).
7. The Russian Federation. The Ministry of Finance. Accounting regulations « intangible assets accounting » (PBU 14/07), approved by the Order from December 27, 2007 №153
8. Information-legal system « Garant».
9. Information-legal system « the Consultant Plus».

Keywords

Intangible assets; the patent; exclusive right; initial cost; depreciation; the unsuitability.