

Урок №2**Вопрос 4. Учет выбытия нематериальных активов**

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 в пользование при сохранении у организации прав на него, с бухгалтерского учета не списывается при условии соответствия такого объекта признакам, установленным для НМА.

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.

Основанием для списания нематериальных активов являются: акты передачи нематериальных активов, акты на списание нематериальных активов, протоколы собрания акционеров или участников совместной деятельности, приказы.

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 прибылей 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.

В учете продажа нематериального актива отражается следующим образом:

	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Отражен доход от продажи нематериального актива	76	91
2	Начислен НДС с реализации	91	68
3	Списана сумма начисленной амортизации	05	04
4	Списана остаточная стоимость нематериального актива	91	04
5	Поступили денежные средства от покупателя	51	76

Безвозмездная передача нематериальных активов

В бухгалтерском учете отражается списание первоначальной стоимости, амортизации и отражение остаточной стоимости.

В соответствии со ст. 146 НК РФ передача прав собственности на товары (работы, услуги) на безвозмездной основе признается реализацией и облагается НДС. В данном случае выбытия плательщиком НДС является передающая сторона.

В учете безвозмездная передача нематериального актива отражается следующим образом:

	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Списана начисленная амортизация	05	04
2	Списана остаточная стоимость нематериального актива	91-2	04
3	Начислен НДС при безвозмездной передаче	91-2	68

При выбытии нематериальных активов в результате продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма накопленной амортизации списывается с кредита счета учета нематериальных активов (04) в дебет счета амортизации нематериальных активов(05).

Остаточная стоимость списывается в дебет счета прочих доходов и расходов (91-2). 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 (99).

Таким образом, учет выбытия осуществляется аналогично учету выбытия основных средств. Все операции отражаются на счете 91.

Дебет	Счет 91 «Прочие доходы и расходы»		Кредит
Расходы по выбывающим нематериальным активам	Корресп. счет	Доходы от выбытия нематериальных активов	Корресп. счет
Первоначальная стоимость	04	Стоимость финансового	58
Затраты, связанные с выбытием (реализацией) НМА	10,69,70	вложения в виде НМА	62,76,51
НДС по реализованному НМА	68	Выручка от реализации НМА	99
Прибыль от выбытия НМА	99	Убыток от выбытия НМА	

Пример 1. Выбытие и списание нематериальных активов в связи с окончанием срока использования или в связи с непригодностью

Условие: В связи с моральным износом организация списывает объект нематериальных активов первоначальной стоимостью 192 000 руб. Сумма амортизации к моменту списания составила 176 000 руб.

Составим бухгалтерские проводки:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1.	Списана амортизация, начисленная по выбывшему объекту НМА	05	04	176 000
2.	Списана остаточная стоимость выбывшего объекта НМА	91-2.	04	16 000
3.	Определен финансовый результат (убыток) от списания объекта НМА	99	91-9	16 000

Пример 2. Выбытие нематериальных активов при их уступке (продаже)

При продаже организацией нематериальных активов цена продажи определяется по соглашению сторон (продавца и покупателя). Рыночная цена продаваемого объекта нематериальных активов должна включать сумму НДС, так как операция по продаже объектов нематериальных активов подлежит обложению налогом на добавленную стоимость

Поступления от продажи объектов нематериальных активов относятся к прочим доходам. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет в связи с продажей объекта нематериальных активов, относится к прочим расходам.

Условие: Организация продала исключительное право на промышленный образец, первоначальная стоимость которого – 380 000 руб. Сумма амортизации, накопленная на счете 05 «Амортизация нематериальных активов» к моменту продажи составила 100 000 руб. Согласно договору с покупателем цена продажи 354 000 руб., в том числе НДС – 59 000 руб.

Составим бухгалтерские проводки

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1.	Предъявлен счет покупателю за проданное исключительное право на промышленный образец	62	91-1	354 000
2.	Начислен в бюджет НДС	91-2	68	59 000
3.	Списана амортизация, начисленная по проданному объекту НМА	05	04	100 000
2.	Списана остаточная стоимость выбывшего объекта НМА	91-2.	04	280 000
3.	Определен финансовый результат (убыток) от списания объекта НМА	99	91-9	15 000

Пример 3. Выбытие нематериальных активов при передаче их в счет вклада в уставный капитал

Передача объектов нематериальных активов в уставный (складочный) капитал другой организации представляет собой один из видов финансовых вложений организации, рассчитанных на получение доходов от долевого участия в виде дивидендов.

Если организация передает новый объект нематериальных активов, который ранее не использовался в производственных целях или для управленческих нужд, то, поскольку операции по передаче имущества в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации не признаются объектом обложения налогом на добавленную стоимость, суммы НДС, уплаченные по такому имуществу при его приобретении, не подлежат вычету.

Условие: Организация приобрела объект нематериальных активов по цене 120 000 руб., в том числе НДС -20 000 руб. Объект не использовался в производстве, амортизация по нему не начислялась, и сразу же после его принятия к учету он был передан в уставный капитал другой организации.

Составим бухгалтерские проводки

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1.	Отражена стоимость приобретенного объекта НМА согласно расчетным документам продавца (без учета НДС)	08-5	60	100 000

2.	Отражена сумма НДС, предъявленная продавцом объекта НМА	19-2	60	20 000
3.	Произведена оплата за объект НМА (включая НДС)	60	51	120 000
4.	Предъявленная продавцом сумма НДС учтена в стоимости приобретенного объекта НМА	08-5	19-2	20 000
5.	Объект НМА принят к учету по первоначальной стоимости	04	08-5	120 000
6.	Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину остаточной стоимости передаваемого объекта НМА	58-1	76	120 000
7.	Отражена передача объекта НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости (равной в данном случае первоначальной стоимости объекта НМА)	76	04	120 000

Если организация передает объект нематериальных активов, который ранее использовался в производственных целях или для управленческих нужд, то его стоимость для целей налогового учета принимается равной остаточной стоимости объекта. В этих случаях, поскольку, объект нематериальных активов до момента передачи использовался в производственных целях, по нему начислялась амортизация, а НДС, уплаченный продавцу, предъявлялся к вычету после принятия объекта нематериальных активов к учету. В случае передачи такого объекта нематериальных активов в уставный капитал другой организации передающая организация должна восстановить сумму НДС, ранее предъявленную бюджету к вычету. Применительно к нематериальным активам у передающей организации НДС подлежит восстановлению в сумме, пропорциональной остаточной стоимости передаваемых нематериальных активов.

Пример 4. Организация передает другой организации в качестве вклада в уставный капитал объект нематериальных активов, который ранее был приобретен за плату для производственных целей. Первоначальная стоимость передаваемого объекта нематериальных активов составляет 100 000 руб. НДС в сумме 18 000 руб. после принятия объекта к учету был предъявлен к вычету в полной сумме.

Срок полезного использования объекта - 4 года. До момента передачи объект нематериальных активов один год использовался в производстве. За время эксплуатации объекта по нему линейным способом была начислена амортизация в сумме 25 000 руб.

Поскольку остаточная стоимость объекта нематериальных активов на момент его передачи в счет вклада в уставный капитал другой организации составляет 75 000 руб. (100 000 руб. – 25 000 руб.), или 75% от его первоначальной стоимости, то необходимо восстановить ранее предъявленный к вычету НДС в сумме 13 500 руб. (18 000 руб. x 75%). .

Составим бухгалтерские проводки

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	

Операции, отражаемые при принятии объекта НМА на учет				
1.	Отражена стоимость приобретенного объекта НМА согласно расчетным документам продавца (без учета НДС)	08-5	60	100 000
2.	Отражена сумма НДС, предъявленная продавцом объекта НМА	19-2	60	18 000
3.	Произведена оплата за объект НМА (включая НДС)	60	51	118 000
4.	Объект НМА принят к учету по первоначальной стоимости	04	08-5	100 000
5.	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятому на учет объекту НМА	68-1	19-2	18 000
Операции, отражаемые в процессе использования объекта НМА в производстве				
6.	Отражена сумма амортизации объекта НМА (амортизация начисляется ежемесячно с момента принятия объекта НМА к учету до момента его передачи в уставный капитал другой организации)	25	05	25 000
Операции, отражаемые при передаче объекта НМА в уставный капитал				
7.	Восстановлен НДС в сумме, пропорциональной остаточной стоимости передаваемого объекта НМА (сторно)	19-2	68-1	13 500
8.	Восстановленная сумма НДС уплачена в бюджет	68-1	51	13 500
9.	Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину остаточной стоимости передаваемого объекта НМА	58-1	76	75 000
10.	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту НМА к моменту передачи	05	04	25 000
11.	Отражена передача объекта НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости	76	04	75 000
12.	Отражена на основании документов передача суммы восстановленного НДС принимающей организации	91-2	19-2	13 500

Выбытие нематериальных активов при их безвозмездной передаче.

При безвозмездной передаче объекта составляются проводки аналогичные проводкам, отражающим продажу объектов нематериальных активов за исключением первой проводки, поскольку при безвозмездной передаче отсутствует выручка.

При безвозмездной передаче у передающей стороны возникает обязательство по начислению и уплате в бюджет НДС.

НДС при безвозмездной передаче исчисляется исходя из рыночной стоимости нематериальных активов.

Пример 5. Организация на основании договора дарения передала другой организации исключительное право на объект нематериальных активов. Первоначальная стоимость объекта 90 000 руб. Амортизация, накопленная на счете 05 «Амортизация нематериальных активов» к моменту передачи, - 35 000 руб. Рыночная стоимость объекта равна его остаточной стоимости.

Составим бухгалтерские проводки

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1.	Списана сумма амортизации, начисленной по объекту НМА к моменту передачи	05	04	35 000
2.	Списана остаточная стоимость безвозмездно переданного объекта НМА	91-2	04	55 000
3.	Начислен НДС от рыночной стоимости безвозмездно переданного объекта НМА	91-2	68-1	9 900
4.	Определен финансовый результат (убыток) от безвозмездной передачи объекта НМА	99	91-9	64 900