

## Переоценка нематериальных активов

**В. С. Ржаницына,**  
аудитор, Санкт-Петербург



Вы хотите убедиться в том, что провели переоценку нематериальных активов правильно? Ответы на все вопросы, возникшие у бухгалтеров при проведении переоценки, мы дадим в этой статье.

С вступлением в действие ПБУ 14/2007 в 2008 г. появилось основание для переоценки нематериальных активов (далее — НМА). Данная новация значительно сблизила российские правила учета с международными.

Действие ПБУ 14/2007 распространяется на некоммерческие организации, тем не менее применять механизм переоценки НМА разрешено только коммерческим организациям. Они могут не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных НМА по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов. Иначе говоря, правила определения стоимости НМА для целей их переоценки более жесткие, чем для основных средств.

В табл. 1 приведены условия переоценки НМА.

При принятии решения о переоценке НМА, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Как и в случае с основными средствами, нормативная база не содержит критериев определения групп однородных НМА. По нашему мнению, понятие однородности может применяться к НМА, прежде всего, в разрезе разновидностей охраняемых результатов интеллектуальной деятельности, установленных ст. 1225 ГК РФ. Организация может положить в основу своей учетной политики и иные критерии, обусловленные особенностями той совокупности НМА, которыми она располагает.

Переоценка НМА производится путем пересчета их *остаточной стоимости*. В этом состоит основное отличие от порядка переоценки основных средств. Если организация использует при переоценке НМА их оценку внешними источниками, следует запрашивать у них оценку именно остаточной стоимости объекта, с учетом истекшего срока действия прав.

Результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Несмотря на то что результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, их следует раскрыть в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

ТАБЛИЦА 1

Условия переоценки нематериальных активов	
Параметр	Принимаемое значение
Субъектный состав	Коммерческие организации
Объект переоценки	Группы однородных нематериальных активов
Решение о проведении	Добровольное (в первый раз)
Периодичность проведения	Регулярно, не чаще одного раза в год
Срок отражения в учете	На начало отчетного года
Цель переоценки	Оценка по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка
Методика	Пересчет остаточной стоимости

*Сумма дооценки НМА* в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки НМА, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

*Сумма уценки НМА* относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки НМА относится в уменьшение добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки НМА над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

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

Таким образом, система бухгалтерского учета организации должна обеспечивать хранение информации о результатах всех переоценок по каждому объекту нематериальных активов.

Карточка учета НМА по унифицированной ф. № НМА-1<sup>1</sup> не содержит раздела для регистрации таких сведений. Рекомендуем организациям дополнить карточку соответствующими

показателями или утвердить иной документ для их отражения.

Несмотря на то что ПБУ 14/2007 предписывает переоценивать остаточную стоимость НМА при обособленном учете их первоначальной стоимости и амортизации на отдельных счетах (счет 04 и счет 05), это указание удобнее выполнить тем же способом, что и при переоценке основных средств. Определить коэффициент переоценки как соотношение новой и старой — но только не первоначальных, а остаточных — стоимостей. А затем произвести пересчет первоначальной стоимости и накопленной амортизации в соответствии с этим коэффициентом.

Согласно действующим требованиям к бухгалтерской отчетности раскрытию подлежит, как минимум, следующая информация о переоценке НМА:

- результаты переоценки, которая проведена по состоянию на начало следующего года, — в пояснительной записке к отчетности за предыдущий год;
- стоимость переоцененных НМА, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких НМА;
- суммы уценки НМА, отнесенные на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

При этом требуется отдельно раскрывать информацию о НМА, созданных самой организацией.

Таким образом, требования к раскрытию информации о переоценке НМА сформулированы несколько иначе, чем для основных средств. Рассмотрим это на примере.

#### ПРИМЕР

Организация в 2006 г. разработала промышленный дизайн упаковки для косметических продуктов, предусматривающий новый метод их дозирования. Данная разработка была зарегистрирована в установленном порядке как промышленный образец: заявка на выдачу патента подана 1 февраля, патент на имя организации

сроком на 15 лет получен 1 августа. Затраты на разработку служебного промышленного образца, выплату вознаграждений его авторам — работникам организации, а также регистрацию прав составили 696 000 руб. Срок полезного использования образца при принятии к бухгалтерскому и налоговому учету в августе 2006 г. был установлен

<sup>1</sup> Утверждена постановлением Госкомстата РФ от 30.10.97 № 71а.

продолжительностью 14,5 лет (или 174 мес.), так как срок действия патента отсчитывается от даты подачи заявки.

Первоначальная стоимость объекта в налоговом учете также составила 696 000 руб.

В соответствии с учетной политикой организации амортизация по НМА отражается на счете 05, начисляется линейным способом и относится в состав общехозяйственных расходов, а сами НМА подлежат переоценке. Результат переоценки остаточной стоимости НМА для соблюдения принятой методологии их учета отражается двумя записями путем корректировки первоначальной стоимости и накопленной амортизации. Организация применяет ПБУ 18/02.

По состоянию на 01.01.07 рыночная цена промышленных образцов упаковки аналогичной продукции с тем же сроком использования колебалась в пределах от 500 000 до 550 000 руб. Согласно отчету независимого оценщика текущая рыночная стоимость промышленного образца на эту дату определена в 510 000 руб. Таким образом, затраты организации на разработку образца превысили его оценку рынком.

По состоянию на 01.01.08 организация также провела переоценку НМА. По отчету об оценке, составленному по данным активного рынка, текущая стоимость имеющегося в организации промышленного образца, с учетом срока действия патента, составила 711 000 руб. Рост стоимости образца объясняется тем, что потребители оценили удобство новой упаковки. В результате несколько новых производителей косметических средств перешли на данный дизайн упаковки и заключили лицензионные договоры о предоставлении права использования промышленного образца.

По состоянию на 01.01.09 текущая рыночная стоимость промышленного образца несущественно отличалась от остаточной стоимости по данным бухгалтерского учета, поэтому переоценку было решено не проводить. 12.01.09 организация

заключила договор об отчуждении исключительного права на промышленный образец.

Расчет показателей переоценки НМА еще более сложен, чем для основных средств. Сначала определяется коэффициент переоценки остаточной стоимости, а затем в соответствии с полученным коэффициентом пересчитываются показатели первоначальной (переоцененной) стоимости и амортизации за прошлые периоды (в направлении вверх по таблице от выделенной жирным шрифтом строки).

Расчет показателей переоценки НМА представлен в табл. 2.

В бухгалтерском учете организации сделаны следующие записи:

**август 2006 г.:**

**Д-т сч. 04** "Нематериальные активы",

**К-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы" 696 000 руб.

на основании полученного патента отражено формирование НМА организации;

**сентябрь – декабрь 2006 г.:**

**Д-т сч. 26** "Общехозяйственные расходы",

**К-т сч. 05** "Амортизация нематериальных активов"

4 000 руб. (696 000 руб. : 174 мес.)

начислена амортизация промышленного образца за текущий месяц.

В налоговом учете амортизация начислялась в тех же суммах.

В бухгалтерском балансе за 2006 г. (стр. 110) отражена остаточная стоимость промышленного образца 680 000 руб. А в ф. № 5 – первоначальная стоимость 696 000 руб. и накопленная амортизация 16 000 руб. (4 000 руб. · 4 мес.). В пояснительной записке к отчетности за 2006 г. раскрыта информация о том, что по состоянию на 01.01.07 данный актив будет переоценен по остаточной стоимости до 510 000 руб.

Далее были сделаны такие учетные записи:

**01.01.07 (до начала дня):**

**Д-т сч. 84** "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)",

ТАБЛИЦА 2

Расчет показателей переоценки нематериального актива (руб.)			
Показатель	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Первоначальная или переоцененная стоимость на начало года	696000	522000	783000
Амортизация за месяц	4000	3000	4500
Амортизация за первый год	16000	12000	18000
Остаточная стоимость на конец первого года	680000	–	–
Текущая рыночная стоимость на начало второго года	–	510000	–
<b>Коэффициент переоценки</b>	–	<b>0,75</b>	–
Амортизация за второй год	–	36000	54000
Остаточная стоимость на конец второго года	–	474000	–
Текущая рыночная стоимость на начало третьего года			711000
<b>Коэффициент переоценки</b>			<b>1,5</b>
Амортизация за третий год	–	–	54000
Остаточная стоимость на конец третьего года	–	–	657000
Накопленная амортизация на конец года (до переоценки на начало следующего года)	16000	48000	126000
Накопленная амортизация на начало года (с учетом переоценок)	–	12000	72000
Переоценка остаточной стоимости	–	–170000	+237000
в том числе за счет предыдущих дооценок или уценок	–	–	+170000
сверх предыдущих дооценок или уценок	–	–	+67000
Переоценка первоначальной стоимости	–	–174000	+261000
в том числе за счет предыдущих дооценок или уценок	–	–	+174000
сверх предыдущих дооценок или уценок	–	–	+87000
Переоценка накопленной амортизации	–	–4000	+24000
в том числе за счет предыдущих дооценок или уценок	–	–	+4000
сверх предыдущих дооценок или уценок	–	–	+20000

**К-т сч. 04** "Нематериальные активы"  
 174 000 руб. (696 000 – 522 000)  
 отражена уценка первоначальной стоимости  
 (коэффициент переоценки равен 0,75 (510 000 :  
 : 680 000);

**Д-т сч. 05** "Амортизация нематериальных активов",

**К-т сч. 84** "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"  
 4 000 руб. (16 000 – 12 000)

отражена уценка накопленной амортизации;  
**январь – декабрь 2007 г.:**

**Д-т сч. 26** "Общехозяйственные расходы",  
**К-т сч. 05** "Амортизация нематериальных активов"  
 3 000 руб. (522 000 руб. : 174 мес.)  
 начислена амортизация промышленного образца за текущий месяц.

В налоговом учете амортизация начислялась в тех же суммах, что и в 2006 г. – по 4 000 руб.

ежемесячно. За счет этого также ежемесячно возникла вычитаемая постоянная разница в сумме 1 000 руб. (4 000 – 3 000).

**Д-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчет налога на прибыль",

**К-т сч. 99** "Прибыли и убытки", субсч. "Постоянные налоговые активы"

240 руб. (1 000 руб. · 24 %)

начислен постоянный налоговый актив.

В составе завершающих записей 2007 г. сделана следующая запись:

**Д-т сч. 99** "Прибыли и убытки", субсч. "Постоянные налоговые активы",

**К-т сч. 99** "Прибыли и убытки"

2 880 руб. (240 руб. · 12 мес.)

списаны постоянные налоговые активы, корректирующие условный расход (доход) по налогу на прибыль за 2007 г.

В бухгалтерском балансе за 2007 г. отражена остаточная стоимость промышленного образца (474 000 руб.), а в пояснениях к бухгалтерской отчетности – первоначальная стоимость (522 000 руб.) и накопленная амортизация (48 000 руб.).

Приводить в ф. № 5 результаты переоценки первоначальной стоимости и накопленной амортизации НМА не требуется. Тем не менее пояснения к отчетности должны содержать данные о первоначальной и переоцененной стоимости объекта и сумме его уценки. Так как промышленный образец создан самой организацией, информация о нем должна раскрываться отдельно от информации о приобретенных НМА.

Постоянные налоговые активы в сумме 2 880 руб. необходимо показать по стр. 200 ф. № 2. В пояснительной записке также следует раскрыть величину постоянного налогового актива и постоянных разниц, возникших в отчетном периоде и повлекших корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль – 12 000 руб. (1 000 руб. · 12 мес.). В отчетности за

2007 г. следует показать сумму уценки НМА, отнесенную на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). В рассматриваемом случае она равна 170 000 руб. (680 000 – 510 000).

В пояснительной записке к отчетности за 2007 г. раскрыта информация о том, что запланирована переоценка данного актива по состоянию на 01.01.08 по остаточной стоимости до 711 000 руб.

Далее сделаны следующие учетные записи:

**01.01.08 (до начала дня):**

**Д-т сч. 04** "Нематериальные активы",

**К-т сч. 84** "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

174 000 руб.

отражена дооценка первоначальной стоимости в пределах предыдущей уценки (коэффициент переоценки равен 1,5 (711 000 : 474 000);

**Д-т сч. 04** "Нематериальные активы",

**К-т сч. 83** "Добавочный капитал"

87 000 руб.

отражена дооценка первоначальной стоимости сверх предыдущей уценки;

**Д-т сч. 84** "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)",

**К-т сч. 05** "Амортизация нематериальных активов"

4 000 руб.

отражена дооценка накопленной амортизации в пределах предыдущей уценки;

**Д-т сч. 83** "Добавочный капитал",

**К-т сч. 05** "Амортизация нематериальных активов"

20 000 руб.

отражена дооценка накопленной амортизации стоимости сверх предыдущей уценки;

**январь – декабрь 2008 г.**

**Д-т сч. 26** "Общехозяйственные расходы",

**К-т сч. 05** "Амортизация нематериальных активов"

4 500 руб. (783 000 руб. : 174 мес.)

начислена амортизация за текущий месяц.

В налоговом учете ежемесячная амортизация начислялась по-прежнему в сумме 4 000 руб. За счет этого также ежемесячно возникала налогооблагаемая постоянная разница в сумме 500 руб. (4 500 – 4 000). Постоянное налоговое обязательство отражалось учетной записью:

**Д-т сч. 99** "Прибыли и убытки", субсч. "Постоянные налоговые обязательства",

**К-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчет налога на прибыль"  
120 руб. (500 · 24 %)  
начислено постоянное налоговое обязательство.

В составе завершающих записей 2008 г. сделана следующая запись:

**Д-т сч. 99** "Прибыли и убытки",

**К-т сч. 99** "Прибыли и убытки", субсч. "Постоянные налоговые обязательства"  
1 440 руб. (120 руб. · 12 мес.)  
списаны постоянные налоговые обязательства, корректирующие условный расход (доход) по налогу на прибыль за 2008 г.

В рассматриваемой ситуации в бухгалтерском балансе за 2008 г. следует показать остаточную стоимость промышленного образца 657 000 руб., а в пояснениях к бухгалтерской отчетности – первоначальную стоимость (783 000 руб.) и накопленную амортизацию 126 000 руб. (18 000 + 54 000 + 54 000).

Пояснения к отчетности должны содержать данные о первоначальной и переоцененной стоимости объекта и сумме его дооценки.

Постоянные налоговые обязательства в сумме 1 440 руб. необходимо показать по стр. 200 ф. № 2.

В пояснительной записке следует раскрыть величину постоянного налогового обязательства и постоянных разниц, возникших в отчетном периоде и повлекших корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (в рассматриваемом случае это 6 000 руб. (500 руб. · 12 мес.).

В пояснительной записке к отчетности за 2008 г. нужно раскрыть информацию о том, что по состоянию на 01.01.08 данный актив не будет переоценен.

В январе 2009 г. в учете следовало сделать такие записи:

**Д-т сч. 26** "Общехозяйственные расходы",

**К-т сч. 05** "Амортизация нематериальных активов"

4 500 руб. (783 000 руб. : 174 мес.)  
начислена амортизация.

В налоговом учете амортизация составит 4 000 руб. Налогооблагаемая постоянная разница равна 500 руб. (4 500 – 4 000).

Далее нужно выполнить следующие бухгалтерские записи:

**Д-т сч. 99** "Прибыли и убытки", субсч. "Постоянные налоговые обязательства",

**К-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчет налога на прибыль"  
120 руб. (500 руб. · 24 %)  
начислено постоянное налоговое обязательство;

**Д-т сч. 91** "Прочие доходы и расходы", субсч. "Прочие расходы",

**К-т сч. 04** "Нематериальные активы"  
783 000 руб.

списана переоцененная первоначальная стоимость отчужденного исключительного права на промышленный образец;

**Д-т сч. 05** "Амортизация нематериальных активов",

**К-т сч. 91** "Прочие доходы и расходы", субсч. "Прочие доходы"  
130 500 руб. (126 000 + 4 500)  
списана накопленная амортизация;

**Д-т сч. 83** "Добавочный капитал",

**К-т сч. 84** "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"  
67 000 руб.

с добавочного капитала списана дооценка остаточной стоимости выбывшего промышленного образца ■