Содержание

[Введение 3](#_Toc273048266)

[1. Понятие нематериальных активов в налоговом учете. 4](#_Toc273048267)

[2. Налоговая оценка нематериальных активов. 6](#_Toc273048268)

[3. Создание нематериальных активов. 8](#_Toc273048269)

[4. Амортизация НМА в налоговом учете. 9](#_Toc273048270)

[5. Выбытие НМА. 11](#_Toc273048271)

[6. Учет НМА у организаций применяющих УСН. 12](#_Toc273048272)

[Заключение 13](#_Toc273048273)

[Список использованной литературы 14](#_Toc273048274)

# Введение

В настоящее время все большую долю в структуре хозяйственной деятельности организаций занимают нематериальные активы, то есть объекты интеллектуальной собственности.

С 1 января 2008 г. введена в действие часть четвертая Гражданского кодекса, регулирующая правоотношения в сфере интеллектуальной собственности. Интеллектуальной собственностью признаются результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана. К таковым, в частности, относятся произведения науки, литературы и искусства, программы для ЭВМ, базы данных, изобретения, полезные модели, промышленные образцы, секреты производства, товарные знаки. Основание - п. 1 ст.1225 ГК РФ.

Интеллектуальные права включают в себя исключительное имущественное и личное неимущественное право на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации. При этом возможна передача от одного лица другому имущественных прав на такие объекты, а также материальных носителей, на которых они записаны.

Правообладатель может распорядиться принадлежащим ему исключительным правом на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации любым не противоречащим закону и существу такого исключительного права способом. Например, путем его отчуждения по договору другому лицу (договор об отчуждении исключительного права) или предоставления другому лицу права использования соответствующих результатов интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации в установленных договором пределах (лицензионный договор).

# Понятие нематериальных активов в налоговом учете.

С точки зрения налогового законодательства нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Для признания нематериальных активов в качестве таковых необходимо выполнение следующих условий (п.3 ст.257 НК РФ):

* наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход);
* наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

При сравнении условий отнесения объектов к числу нематериальных активов в бухгалтерском учете, установленных п.3 Положения по бухгалтерскому "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2007, утвержденного Приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н (далее - ПБУ 14/2007), становится очевидным, что ряд признаков, используемых в целях бухгалтерского учета, не является обязательным для отнесения таких активов в состав нематериальных в целях налогообложения. Так, в НК РФ нет указаний на отсутствие материально - вещественной (физической) структуры, а также условия о последующей перепродаже данного имущества.

Также следует отметить, что по сравнению с бухгалтерским законодательством в целях налогообложения к нематериальным активам не относятся ни деловая репутация организации, ни организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный капитал организации)). Это обусловлено тем, что и то и другое вряд ли возможно назвать результатом интеллектуальной деятельности налогоплательщика.

К нематериальным активам в целях налогообложения, в частности, относятся (п.3. ст.257 НК РФ):

1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;

3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;

4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;

5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;

6) владение "ноу - хау", секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

В то же время согласно п.3 ст.257 НК РФ не относятся к нематериальным активам:

1) не давшие положительного результата научно - исследовательские, опытно - конструкторские и технологические работы. Указанные расходы учитываются в порядке, предусмотренном п.2 ст.262 НК РФ, то есть подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение одного года в размере фактически осуществленных расходов, в порядке, предусмотренном п.2 ст.262 НК РФ;

2) интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

# Налоговая оценка нематериальных активов.

Активы налогоплательщика, не числящиеся в бухгалтерском учете по состоянию на 1 января 2002 г. в составе нематериальных активов, но в соответствии с гл. 25 НК РФ относящиеся к таковым, должны включаться в состав нематериальных активов для целей налогообложения с указанной даты.

Следовательно, все имущество и имущественные права, признаваемые нематериальными активами согласно гл. 25 НК РФ, но не являющиеся ими в целях бухгалтерского учета, должны быть включены в состав нематериальных активов для целей налогообложения и амортизироваться в порядке, установленном гл. 25 НК РФ. При этом в бухгалтерском учете никакие записи не делаются. Такие нематериальные активы отражаются только в первичных учетных документах и аналитических регистрах налогового учета.

Согласно п.3 ст.322 НК РФ первоначальной стоимостью таких нематериальных активов признается сумма расходов, определенная как разница между суммой расходов на их приобретение (создание) и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования, и суммой расходов, ранее уменьшавших налоговую базу налогоплательщика в порядке, действовавшем до вступления в силу гл.25 НК РФ.

При отнесении объектов к нематериальным активам следует обратить внимание на расходы по приобретению лицензии на право пользования недрами.

Пунктом 1 ст.325 НК РФ установлено, что если по результатам конкурса налогоплательщик заключает лицензионное соглашение на право пользования недрами (получает лицензию), то расходы, осуществленные налогоплательщиком, связанные с процедурой участия в конкурсе, формируют стоимость лицензионного соглашения (лицензии), которая учитывается налогоплательщиком в составе нематериальных активов, амортизируемых в порядке, установленном ст.256 - 259 НК РФ.

К расходам, осуществляемым в целях приобретения лицензии, в частности, относятся:

* расходы, связанные с предварительной оценкой месторождения;
* расходы, связанные с проведением аудита запасов месторождения;
* расходы на разработку технико-экономического обоснования (иных аналогичных работ), проекта освоения местонахождения;
* расходы на приобретение геологической и иной информации;
* расходы на оплату участия в конкурсе.

В случае если по результатам конкурса налогоплательщик не заключает лицензионное соглашение на право пользования недрами (не получает лицензию), то расходы, осуществленные налогоплательщиком, связанные с процедурой участия в конкурсе, включаются в состав прочих расходов с первого числа месяца, следующего за месяцем проведения конкурса, равномерно в течение пяти лет. В случае если после осуществления предварительных расходов, направленных на приобретение лицензий, налогоплательщик принимает решение об отказе от участия в конкурсе либо о нецелесообразности приобретения лицензии, то указанные расходы также включаются в состав прочих расходов с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором налогоплательщиком принято указанное решение, равномерно в течение пяти лет. При этом указанное решение оформляется соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

В аналогичном порядке учитываются расходы, осуществленные в целях приобретения лицензии на право пользования недрами, в случае, если указанные лицензии выдаются налогоплательщику без проведения конкурсов.

Таким образом, классификация нематериальных активов в целях налогообложения значительно отличается от их классификации в целях бухгалтерского учета.

# Создание нематериальных активов.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях (п.7 ПБУ 14/2007).

К расходам на создание относятся, в частности, израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т.п.

Нематериальные активы считаются созданными в случае, если:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученное в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации - работодателю;

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученное автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации - заказчику;

- свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

Остановимся более подробно на расходах, связанных с созданием исключительного авторского права на программы для ЭВМ, базы данных.

Авторское право на программу для ЭВМ или базу данных возникает в силу их создания. Таким образом, по мере осуществления всех расходов, связанных с выполнением компьютерной программы, и оформления документов на оприходование нематериальных активов (акт приемки - передачи, организационно - распорядительная документация по предприятию и пр.) она учитывается на счете 04 "Нематериальные активы".

На созданные в организации нематериальные активы, поступившие в использование, открываются карточки учета нематериальных активов (форма N НМА-1), которые ведутся в бухгалтерии на каждый нематериальный объект в одном экземпляре.

П.8 ПБУ 14/2007 предусмотрено, что при приобретении нематериальных активов дополнительные расходы (оплата труда занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и другие расходы) на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов. Представляется, что аналогичное правило должно распространяться и на нематериальные активы, созданные в организации.

В налоговом учете созданные программы для ЭВМ и базы данных включаются в состав нематериальных активов только при условии, если организация обладает исключительными правами на это программное обеспечение, если конечно, выполнены иные требования отнесения активов к числу амортизируемого имущества (например, его стоимость должна превышать 20 000 руб.). При этом НК РФ не предусматривает оценки нематериальных активов в сумме прямых расходов, как это происходит в отношении основных средств. Поэтому их первоначальная стоимость формируется исходя из суммы всех расходов, связанных с их созданием.

# Амортизация НМА в налоговом учете.

Понятие амортизируемого имущества определено в п. 1 ст.256 НК РФ, согласно которой амортизируемым имуществом признаются имущество (основные средства), результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (нематериальные активы) при соблюдении следующих четырех условий в совокупности:

1) нахождение у налогоплательщика на праве собственности;

2) использование для извлечения дохода;

3) срок полезного использования более двенадцати месяцев;

4) стоимость более 20 000 руб.

Информация налогоплательщика об амортизируемом имуществе организации должна содержаться в аналитических регистрах налогового учета. Примерные образцы налоговых регистров по учету основных средств и нематериальных активов (вместе с соответствующими пояснениями по их заполнению) приведены в гл.8 "Ведение налоговых регистров по операциям с амортизируемым имуществом".

Исходя из формулировки закона в состав амортизируемого имущества могут входить два вида активов организации: основные средства и нематериальные активы. В соответствии с названной нормой результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности признаются таковыми, если они находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и их стоимость погашается путем начисления амортизации.

В гл. 25 НК РФ понятие деловой репутации не используется. Однако в ст.268.1 НК РФ установлен порядок налогообложения доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса. Так, надбавкой к цене признается положительная разница между ценой покупки имущественного комплекса и стоимостью его чистых активов (что является аналогом положительной деловой репутации, определенной в ПБУ 14/2007). Для целей налогообложения такая положительная разница не является нематериальным активом. Однако она признается расходом и учитывается в налоговой базе равномерно в течение пяти лет.

Следовательно, порядок признания положительной деловой репутации в бухгалтерском и налоговом учете различен. Это приводит к образованию временных разниц и необходимости применять ПБУ 18/02.

В целях налогообложения прибыли под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с гражданским законодательством. Так установлено в п. 2 ст.38 НК РФ. То есть результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности в целях исчисления налога на прибыль к имуществу не относятся. Следовательно, нематериальные активы, стоимость которых составляет менее 20 000 руб., также включаются в состав амортизируемого имущества. Это означает, что их стоимость признается в расходах посредством начисления амортизации. Особенности налогового учета расходов на приобретение нематериальных активов в зависимости от стоимости установлены только в отношении расходов на приобретение исключительных прав на компьютерные программы.

Нематериальные активы распределяются по амортизационным группам в соответствии со сроками их полезного использования, то есть сроками, в течение которых данные объекты имущественных прав служат для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов для целей налогового учета производится исходя из срока действия патента, свидетельства или из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами. Если срок полезного использования определить невозможно, нормы амортизации устанавливаются налогоплательщиком самостоятельно в расчете на десять лет (но не более срока деятельности организации). Такое правило установлено в п. 2 ст.258 НК РФ.

В соответствии с п. 4 ст.259 НК РФ амортизация по объекту амортизируемого имущества начинает начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

В п. 2 ст.256 НК РФ перечислены объекты, не подлежащие амортизации в налоговом учете. В частности, это приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора (пп. 8). Такие платежи учитываются в составе прочих расходов на основании пп. 37 п. 1 ст.264 НК РФ с учетом критериев признания налоговых расходов согласно ст.252 НК РФ.

При ведении налогового учета сроки полезного использования объектов нематериальных активов следует зафиксировать в налоговом регистре, возможный вариант которого приведен в разд.8.2 "Аналитические регистры налогового учета".

Сравнивая определение срока полезного использования объектов нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете, можно заметить, что чаще всего этот порядок совпадает. Принципиальным отличием является то, что по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, этот срок принимается равным (но не более срока деятельности налогоплательщика):

- в бухгалтерском учете – неопределенный срок (п.25 ПБУ 14/2007);

- в налоговом учете - 10 лет (п.2 ст.258 НК РФ).

Таким образом, если предприятие имеет нематериальные активы, по которым невозможно определить срок полезного использования, то этот срок для целей бухгалтерского учета и налогового учета может отличаться

# Выбытие НМА.

Организация может реализовать нематериальный актив до окончания срока его использования, или же объект интеллектуальной собственности может быть признан непригодным к дальнейшему использованию и списан. НК РФ не предусмотрена возможность списания в расходы в целях налогообложения прибыли сумм недоначисленной амортизации по объектам нематериальных активов в случаях списания с учета (ликвидации) данных объектов до истечения срока полезного использования на основании решения организации.

Таким образом, расходы в виде недоамортизированной стоимости нематериальных активов в случае их списания (ликвидации) по собственной инициативе налогоплательщика не учитываются в составе расходов организации при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

При реализации амортизируемого имущества налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на его остаточную стоимость, определяемую в соответствии с п. 1 ст.257 НК РФ, а также на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией (пп. 1 п. 1 и п. 3 ст.268 НК РФ).

Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика. Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком эксплуатации до момента реализации. Основание - п. 3 ст.268 НК РФ.

Понятие остаточной стоимости, установленное в п.1 ст.257 НК РФ, определено только для основных средств, а не для НМА.

Тем не менее, доходы от реализации нематериального актива могут быть уменьшены на его остаточную стоимость, определяемую как разница между первоначальной стоимостью НМА и суммой амортизации, начисленной за период эксплуатации. То есть в порядке, аналогичном порядку определения остаточной стоимости основного средства.

# Особенности учета НМА у организаций применяющих УСН.

Юридические лица, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождены от обязанности вести бухгалтерский учет (за исключением учета основных средств и нематериальных активов).

В целях налогообложения налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения (с объектом налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов), могут уменьшать налоговую базу на сумму расходов на приобретение и создание нематериальных активов.

Расходы на приобретение (создание) нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения признаются с момента принятия этого объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет. При этом организации, применяющие УСН, могут учитывать расходы на приобретение (создание) нематериальных активов не после завершения оплаты всей стоимости объекта, а в размере фактической оплаты.

Указанные расходы учитываются только по нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности, равными долями в течение налогового периода.

В бухгалтерском и налоговом учете суммы признанных расходов различны. Указанное обстоятельство приводит к необходимости отражения в бухгалтерском учете организации налогооблагаемой временной разницы и соответствующего ей отложенного налогового обязательства.

# Заключение

Основной документ, регламентирующий учет НМА на предприятии – ПБУ 14/2007.

Для признания нематериального актива объектом налогового учета необходимо выполнение требований п.3 ст.257 НК РФ: «Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака)».

Нематериальные активы являются амортизируемым имуществом только, если они находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода, их стоимость погашается путем начисления амортизации и его стоимость должна составлять более 20 000 руб. (п.1 ст.256 НК РФ). Но результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности в целях исчисления налога на прибыль к имуществу не относятся, следовательно, нематериальные активы, стоимость которых составляет менее 20 000 руб., также включаются в состав амортизируемого имущества.

Так как НМА относится к имуществу организации, то определение его первоначальной стоимости для принятия к налоговому учету осуществляется на основании п.3 ст.257 НК РФ.

При нарушении какого-либо условия установленного НК РФ для НМА или неверное его оформление исключает возможность принятия такого НМА для налогового учета.

# Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 05.08.2000 №117-ФЗ (принят ГД ФС РФ от 19.07.2000) (ред. от 27.12.2009) (с изм. и доп., вступившими в силу с 29.01.2010).
2. Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 23.01.2008 № 10975).
3. Лев Б. Нематериальные активы. Управление, измерение, отчетность. – М.: Квинто-консалтинг, 2007.
4. Сбитнева И.Н. Учет нематериальных активов при исчислении налога на прибыль // Российский налоговый курьер. – 2008, №22
5. Белышева И., Козлов Н. Нематериальные активы компании: классификация и учет // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2008, №4.
6. Белышева И., Козлов Н. Нематериальные активы компании: оценка стоимости // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2008, №5.
7. Лытнева Н.А., Кыштымова Е.А. Учет операций с нематериальными активами при упрощенной системе налогообложения // Бухгалтерский учет – 2008, №8
8. Изотова Л. Амортизация по-новому // Расчет. – 2008, №3.
9. Моисеев М.В. Нематериальные активы // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2009, №6
10. ИПС КонсультантПлюс.