

Этапы жизненного цикла нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете

Л. Е. Совик,
к. э. н., доцент,
О. Ю. Зиновьева,
Р. Ю. Кондратьев,
Воронежский государственный
университет инженерных технологий,
l.sovik@rambler.ru,
o.zinoveva@rambler.ru,
i.kondrat@rambler.ru

Жизненный цикл нематериальных активов в организации, как правило, состоит из нескольких этапов. Охарактеризуем каждый из них.

Первый можно определить следующим образом: получение результатов интеллектуальной деятельности и (или) создание приравненных к ним средств индивидуализации, которые в дальнейшем можно идентифицировать как объекты интеллектуальной собственности. Под объектами интеллектуальной собственности понимаются исключительные права (относящиеся к имущественным правам) на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации.

Второй этап целесообразно разделить на две составляющие.

Первая представляет собой проверку объектов, полученных в результате интеллектуальной деятельности, на соответствие условиям, соблюдение которых необходимо для принятия их к бухгалтерскому и налоговому учету в качестве нематериальных активов.

Критерии признания перечислены в Налоговом кодексе Российской Федерации и ПБУ 14/2007. Их сопоставление показывает, что наиболее существенным отличием является то, что в бухгалтерском учете достаточно способности объекта приносить экономические выгоды в будущем, в то время как для постановки на налоговый учет необходим факт использования объекта в деятельности организации и получение от этого экономической выгоды.

Выделение или отделение (идентификация) объекта от других активов возможно при условии выполнения им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, либо при использовании его для управленческих нужд организации.

Применительно к нематериальному активу это означает, что он должен быть отделен от других активов организации, т. е. использоваться как независимо от других видов активов, так и в комплексе с ними.

Под способностью приносить экономические выгоды понимается, что объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации, либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации.

Возможность получения экономических выгод определяется на основании профессионального суждения, подкрепленного соответствующим обоснованием. Кроме того, из указанного критерия следует, что стоимость исключительных прав и иных объектов интеллектуальной собственности должна быть перенесена на себестоимость продукции (работ, услуг), управленческие или коммерческие расходы.

Право на получение экономической выгоды организация имеет в случае, когда у нее имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива, и права на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации (патенты, свидетельства, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и т. п.).

Отметим, что именно по критерию контроля можно отличить нематериальные активы от нематериальных ресурсов, поскольку контроль над объектом — это ограничение доступа иных лиц к экономическим выгодам, которые приносит или может приносить в будущем НМА.

Второй составляющей является проверка результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации на соответствие ограничениям, установлен-

ным законодательством. Так, к НМА не относятся: не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы; не законченные и не оформленные результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ; материальные объекты; расходы, связанные с образованием юридического лица; интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

При соблюдении всех условий и ограничений в бухгалтерском учете в состав НМА входят, например: произведения науки, литературы и искусства; программы для ЭВМ; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания. В составе НМА учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса.

Между тем в соответствии с п. 3 ст. 257 НК РФ нематериальными активами, в частности, признаются: исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель; исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных; исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем; исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование; исключительное право патентообладателя на селекционные достижения; владение "ноу-хау", секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Напомним, что данный перечень не является исчерпывающим, поскольку для целей бухгалтерского и налогового учета в состав НМА могут быть включены все приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них) при условии соблюдения ограничений, установленных законодательством.

На третьем этапе жизненного цикла необходимо выяснить, правомерно ли отнесение объектов НМА к амортизируемому имуществу. В общем случае НМА являются амортизируемым имуществом, их стоимость погашается путем начисления амортизации. Правда, для этого имуще-

ство должно принадлежать коммерческой организации на праве собственности. Что касается некоммерческих организаций, то у них тоже могут возникнуть объекты НМА, однако амортизация по таким объектам не начисляется.

Для целей налогового учета установлены дополнительные ограничения:

- первоначальная стоимость имущества должна составлять не менее 40 000 руб. (НМА, имеющие меньшую стоимость, с 2011 г. не амортизируются, поскольку признаются в качестве материальных расходов, отметим, что в бухгалтерском учете требование к размеру первоначальной стоимости не установлено);

- не подлежат амортизации приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия договора (периодические текущие платежи за пользование, в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, относятся в соответствии с подп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией).

Четвертый этап состоит из двух частей, а именно: определения фактической (первоначальной) стоимости и определения срока полезного использования.

Фактическая (первоначальная) стоимость амортизируемых НМА рассчитывается по состоянию на дату принятия их к учету и представляет собой сумму расходов на их приобретение (создание) и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением НДС и акцизов.

Стоимость НМА, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Формирование первоначальной стоимости НМА в перечисленных случаях происходит одинаково и при постановке на бухгалтерский учет, и для целей налогообложения.

Когда НМА получены организацией безвозмездно, переданы по договору дарения и т. п., определяется их рыночная стоимость.

Первоначальная стоимость НМА, вносимых в качестве вклада в уставный капитал, определяется на основании согласования со всеми учредителями с учетом ограничений, предусмотренных законодательством. Ее изменение допускается в бухгалтерском учете в случаях переоценки и обесценения НМА.

Срок полезного использования НМА необходимо определять для того, чтобы рассчитать ежемесячную сумму амортизационных отчислений. Различия в порядке его определения в бухгалтерском и налоговом учете отражены в таблице.

В бухгалтерском учете	В налоговом учете
Срок действия прав организации на объекты интеллектуальной собственности и период контроля над активом	Срок действия прав организации на объекты интеллектуальной собственности
Количество продукции или иной натуральный показатель объема работ, ожидаемый к получению в результате использования актива	—
Ожидаемый срок использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды	—
При невозможности надежно определить срок — он неопределенный, и амортизация не начисляется	По НМА с неопределенным сроком он устанавливается равным 10 годам. С 1 января 2011 г. — определяется самостоятельно, но составляет не менее 2 лет (кроме исключительного права на товарный знак, знак обслуживания, наименования места происхождения товаров и фирменного наименования)

Пятый этап жизненного цикла — перенос стоимости НМА на себестоимость продукции (работ, услуг), общехозяйственные, общепроизводственные, прочие расходы. Он осуществляется в течение нескольких отчетных периодов путем начисления амортизации как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Напомним, что одним из условий для начисления амортизации в целях уменьшения базы по налогу на прибыль является обязательное использование амортизируемого имущества в деятельности организации для извлечения дохода. Исключением является его временное неиспользование по внутрипроизводственным причинам.

Поскольку документы, подтверждающие факт использования объекта амортизируемого имущества в производственной деятельности, нормативно-правовыми актами не предусмотрены, организация может разработать такие документы самостоятельно. Их перечень необходимо закрепить в учетной налоговой политике организации. Например, дата начала использования имущества в деятельности для извлечения дохода может содержаться в акте о вводе в эксплуатацию, составленном на основании приказа руководителя.

Шестой этап жизни НМА — их списание или исключение из регистров бухгалтерского и налогового учета. Списанию подлежат те НМА, которые выбывают или не способны приносить организации экономические выгоды.

В частности, НМА выбывают в случае: 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 НМА); прекращения использования НМА вследствие морального износа; передачи НМА в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд; передачи НМА по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи активов при их инвентаризации.

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

Использование предложенных этапов жизненного цикла НМА позволит планировать общую стратегию управления, и в частности пригодится для разработки положений учетной политики организации, относящихся к бухгалтерскому и налоговому учету НМА ■

Литература

1. Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций. Материалы 111 Международной научно-практической конференции: в 2 ч. — Воронеж, 2010. — Ч. 1. — 411 с.
2. Полозова А. Н. Политика бухгалтерского и налогового учета хозяйственных операций в бизнес-подразделениях / Проблемы региональной экономики: Вестник ЦИРЭ и РНЦИЭ — Воронеж: ЦИРЭ и РНЦИЭ, 2011. — Вып. 38. — С. 37.