SF EDUCATION

Налоги в РФ: Общая система налогообложения

Налог на прибыль: Учет нематериальных активов

Что такое нематериальные активы?

Нематериальные активы (НМА) – это результаты интеллектуальной деятельности или иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), которые:

✔ Используются в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг

✔ Применяются для управленческих нужд организации

✔ Предполагаются к использованию в течение длительного времени (свыше 12 месяцев)

Условия признания объекта нематериальным активом:

1. Способность приносить доход: объект должен быть полезен и использоваться для получения экономической выгоды.
2. Наличие документов, подтверждающих права организации на объект. Это могут быть: патенты, свидетельства, договоры на приобретение патента или товарного знака.

К нематериальным активам относятся, в частности:

Нематериальный актив	**НК РФ**	**ГК РФ**
Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель	пп.1 п.3 ст.257	ст.1345 - 1407
Исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных	пп.2 п.3 ст.257	ст.1259, 1261, 1262, 1280, 1286, 1296, 1297

Исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем	пп.3 п.3 ст.257	ст.1448 - 1464
Исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование	пп.4 п.3 ст.257	ст.1473 - 1541
Исключительное право патентообладателя на селекционные достижения	пп.5 п.3 ст.257	ст.1408 - 1447
Владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта	пп.6 п.3 ст.257	ст.1465 - 1472
Исключительное право на аудиовизуальные произведения	пп.7 п.3 ст.257	ст.1263

К нематериальным активам не относятся:

- ✔ Не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.
- ✔ Интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Основание: п.3 ст.257 НК РФ

Как учесть расходы на приобретение неамортизируемого НМА для целей налогового учета?

Расходы на создание или приобретение неамортизируемого НМА могут быть:

- ✔ Учтены в составе материальных расходов в полной сумме на дату ввода в эксплуатацию
- ✔ Признаны равномерно в течение срока использования НМА

Основание: пп.3 п.1 ст.254 НК РФ, Письмо Минфина России от 09.09.2011 №03-03-10/86, Письмо ФНС России от 01.11.2011 № ЕД-4-3/18192

Для исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 100.000 руб. расходы включаются в состав прочих расходов.

Определение даты осуществления расходов при методе начисления:

- ✔ Дата расчетов согласно договору
- ✔ Дата получения документов на продукт
- ✔ Последнее число отчетного (налогового) периода

Основание: п.1 ст.256, пп.26 п.1 ст.264, пп.3 п.7 ст.272 НК РФ

Как учесть расходы на приобретение амортизируемого НМА для целей налогового учета?

Если НМА является амортизируемым имуществом, то его первоначальная стоимость списывается через амортизацию и учитывается в составе расходов, связанных с производством и реализацией.

Основание: пп.3 п.2 ст.253 НК РФ

Амортизация начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода НМА в эксплуатацию.

Основание: п.4 ст.259 НК РФ.

Как и при учете основных средств амортизация нематериальных активов может начисляться линейным или нелинейным методом. Метод начисления амортизации налогоплательщик выбирает самостоятельно и закрепляет в учетной политике для целей налогообложения.

Согласно п.2 ст.256 НК РФ не все НМА, отвечающие признакам амортизируемого имущества, можно амортизировать. Так не подлежат амортизации:

- ✔ 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. Такие затраты учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией на основании пп.37 п.1 ст.264 НК РФ.
- ✔ НМА, созданные в результате произведенных расходов на НИОКР, в отношении которых налогоплательщик использовал право на применение инвестиционного налогового вычета, установленного п.7 ст.286.1 НК РФ

Если НМА получены в ходе НИОКР, налогоплательщик может амортизировать их или в течение двух лет учитывать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Такой выбор необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения. Расходы на НИОКР, которые уже учтены в составе прочих расходов, не восстанавливаются и в первоначальной стоимости НМА не учитываются.

Основание: Письмо Минфина России от 26.11.2018 N 03-03-06/1/85271

Формирование первоначальной стоимости НМА

Что включается в первоначальную стоимость НМА:

1. Расходы на приобретение или создание:

- ✔ Затраты на покупку
- ✔ Затраты на доведение объекта до состояния готовности

2. Расходы при самостоятельном создании НМА:

- ✔ Материальные расходы
- ✔ Затраты на оплату труда сотрудников, участвующих в создании

- ✔ Страховые взносы на выплаты таким сотрудникам
- ✔ Услуги сторонних организаций
- ✔ Государственные пошлины (на патенты, свидетельства)

НДС в первоначальной стоимости НМА не учитывается.

Изменение первоначальной стоимости НМА

С 31.08.2023 первоначальная стоимость нематериальных активов (НМА) может быть изменена в следующих случаях: модернизация, техническое перевооружение, иные изменения, связанные с достройкой, дооборудованием, реконструкцией. К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения объекта амортизируемых нематериальных активов, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

Изменение первоначальной стоимости НМА осуществляется независимо от остаточной стоимости объекта.

Основание: п.2 ст.257 НК РФ

Как определить срок полезного использования по НМА?

По общему правилу срок полезного использования НМА устанавливается на основе периода:

- ✔ Действия патента, свидетельства
- ✔ Использования НМА в соответствии с законодательством РФ или применимым законодательством иностранного государства
- ✔ Полезного срока использования НМА, обусловленного договором

Если СПИ установить невозможно, то он устанавливается как 10 лет.

По следующим НМА организация вправе самостоятельно установить СПИ, но не менее 2 лет:

- ✔ Исключительные права на: изобретение, промышленный образец, полезную модель; программы для ЭВМ, базы данных; топологии интегральных микросхем; селекционные достижения; аудиовизуальные произведения
- ✔ Владение ноу-хау, секретными формулами или процессами, информацией о промышленном, коммерческом или научном опыте

Основание п.2 ст.258 НК РФ

Пример

Компания «С» приобрела нематериальный актив стоимостью 350.000 руб. (без учета НДС), по которому невозможно определить срок полезного использования.

Определите годовую сумму амортизации НМА для расчета налога на прибыль.

Решение

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на срок полезного использования, равный 10 годам (но не более срока деятельности налогоплательщика).

350.000 руб. / 10 лет = 35.000 руб.

Амортизация НМА

Амортизация НМА может начисляться линейным или нелинейным методом. Выбранный метод необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения. При этом амортизация по НМА, относящиеся к 8-10 амортизационной группам начисляется только линейным методом.

Основание: п.3 ст.259 НК РФ

Пример

Компания «С» приобрела нематериальный актив. В налоговом учете она может начислять амортизацию данного актива:

1. Линейным способом
2. Способом уменьшаемого остатка
3. Пропорционально объему продукции
4. Нелинейным способом

Какие из перечисленных утверждений верны?

Решение

В налоговом учете амортизация может начисляться линейным или нелинейным методом (это закрепляется в учетной политике).

Суммы амортизации учитываются в расходах, связанных с производством и реализацией, на основании пп.3 п.2 ст.253 НК РФ.

При линейном методе амортизация начисляется по каждому объекту равными частями ежемесячно. И рассчитывается по формуле:

Ежемесячная амортизация = Первоначальная стоимость НМА *х* Норма амортизации, где

Норма амортизации (в %) = 1/СПИ *х* 100

Пример

Организация «К» в марте текущего года приобрела права на полезную модель за 320.000 руб. и ввела НМА в эксплуатацию. СПИ модели - 60 месяцев.

Рассчитайте ежемесячную сумму амортизации модели, если известно, что компания применяет линейный метод амортизации.

Решение

Норма амортизации:

1/60 мес. х 100 = 1,67%.

Ежемесячная сумма амортизации:

320.000 руб. х 1,67% = 5.344 руб.

При нелинейном методе ежемесячная сумма амортизации рассчитывается по амортизационной группе (подгруппе) в целом.

Для этого на 1-е число года, с которого применяется нелинейный метод амортизации, определяется суммарный баланс группы (подгруппы).

Первоначальный суммарный баланс – это сумма остаточной стоимости всех НМА, которые относятся к данной амортизационной группе (подгруппе).

Основание: п.2 ст.259.2, п.1,3 ст.322 НК РФ

Суммарный баланс группы (подгруппы) увеличивается при вводе в эксплуатацию НМА, который входит в эту же группу (подгруппу).

Суммарный баланс группы (подгруппы) уменьшается на сумму начисленной амортизации по группе (подгруппе). Ежемесячная сумма амортизации рассчитывается по формуле

A = B x (k / 100), где

A - сумма начисленной за один месяц амортизации по группе (подгруппе)

B - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы)

k - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы)

Если суммарный баланс группы (подгруппы) становится меньше 20.000 руб., то в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, группу (подгруппу)

можно ликвидировать. В этом случае остаточная стоимость группы (подгруппы) учитывается в составе внереализационных расходов.

Пример

Организация «К» в марте текущего года приобрела права на полезную модель за 320.000 руб.(без НДС) и ввела НМА в эксплуатацию. СПИ модели - 60 месяцев.

НМА учтен в 3-й амортизационной группе, других НМА в ней нет. Норма амортизации 5,6%.

Рассчитайте сумму амортизации модели за апрель текущего года.

Решение

Сумма амортизации в апреле:

320.000 руб. х 5,6% = 17.920 руб.

Реализация НМА

Реализация НМА в налоговом учете отражается в следующем порядке.

Прибыль (убыток) = Доход от реализации – остаточная стоимость НМА – расходы, связанные с реализацией.

Основание: пп.1 п.1 ст.268 НК РФ

Если в результате реализации организация получила прибыль, то она облагается в общем порядке. Если убыток, то его необходимо учитывать постепенно в составе прочих расходов равными частями в течение оставшегося срока полезного использования НМА.

Основание: п.3 ст.268 НК РФ

Пример

Компания «С» в I кв. 2026 года реализовала НМА (исключительные права) стоимостью 734.000 руб. (без НДС)

Объект ранее был учтен по первоначальной стоимости 416.000 руб.

Начисленная на момент выбытия амортизация составила 62.400 руб.

Рассчитайте налог на прибыль Компании «С» за I кв. 2026 года.

Решение

Остаточная стоимость НМА на момент продажи составляет

416.000 – 62.400 = 353.600 руб.

Налоговая база: 734.000 – 353.600 = 380.400 руб.

Налог на прибыль: 380.400 х 25% = 95.100 руб.