

УДК 338 DOI: 10.14451/1.224.71

Анализ положений Федерального стандарта бухгалтерского учета «Нематериальные активы»: проблемы применения

© 2023 Гринавцева Елена Валериевна

кандидат экономических наук, доцент. Липецкий институт кооперации (филиал) Белгородского университета кооперации, экономики и права, Липецк, РФ.

E-mail: alenagrnavceva@mail.ru

Ключевые слова: нематериальный актив, стандарт, законодательство, бухгалтерский учет, отчетность, предприятие, вложения.

В статье дано авторское определение термину «нематериальный актив». Проведен анализ ФСБУ 14/2022 в той части, где имеются существенные отличия от ПБУ 14/2007, было сформулировано определение «малоценный нематериальный актив». Автором дана оценка влияния положений нового стандарта, на организацию бухгалтерского учета нематериальных активов начиная с 2024 года.

В Российской экономике происходят изменения, которые направлены на развитие информационных технологий, инвестиционной деятельности, что существенно влияет на деятельность российских компаний. Современная российская экономика направляет свое внимание на активное использование интеллектуального капитала. Об этом свидетельствует утверждение постановлением Правительства Российской Федерации от 15 апреля 2014 г. № 316 Государственной программы Российской Федерации «Экономическое развитие и инновационная экономика» [9].

Стратегия развития Российской Федерации направлена на создание экономики инновационного типа. В экономике инновационного типа основное внимание уделяется инновационной деятельности организаций, что дает им возможность проводить непрерывное обновление

технико-технологической базы производства, что приводит к выпуску конкурентоспособной продукции, а также к освоению новых рынков сбыта продукции. В условиях инновационной экономики, доходы организаций формируются не только за счет материальных активов, но и за счет активного использования нематериальных активов. Организации, которые используют в своей деятельности нематериальные активы, получают возможность: увеличить капитализацию организации; повысить рыночную стоимость своих акций; увеличить стоимость чистых активов; повысить конкурентоспособность своей продукции (услуг) на рынке.

Нематериальные активы в организациях создаются и приобретаются с целью получения дохода, поэтому необходимо уделить особое внимание порядку их отражения в бухгалтер-

ском учете. На сегодняшний день порядок учета нематериальных активов регламентируется ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утвержденное Приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н (далее, ПБУ 14/2007) [11]. Начиная с отчетности за 2024 год, для учета нематериальных активов, необходимо будет руководствоваться положениями, которые изложены в ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», утвержденного Приказом Минфина России от 30.05.2022 № 86н [19] (далее, ФСБУ 14/2022).

В статье ставится цель исследовать понятие «нематериальные активы», а также основные положения ФСБУ 14/2022 в той части, которая имеет отличия от положений, содержащихся в ПБУ 14/2007.

Исследование в статье проводилось на основе анализа публикаций по теме исследования, а также анализа законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учету нематериальных активов как отечественных, так и международных. При написании статьи использовались методы исследования: анализ, синтез, логический, аналитический и др.

Нематериальные активы представляют собой интеллектуальный капитал организации. Отличительной особенностью нематериальных активов является отсутствие у них физической формы, они неосязаемы и их нельзя увидеть, но при этом они способны приносить их владельцу вполне осязаемые доходы и способствовать экономическому росту их владельца.

Если подойти непосредственно к рассмотрению самого понятия «нематериальный актив», то в различных научных трудах, а также в законодательных актах можно увидеть разный подход к данному термину. Ниже приведены определения термину «нематериальный актив», которые даются в научных трудах и в нормативных актах:

- Экономический словарь, под редакцией А.И. Архипова [4].

Нематериальные активы – это неосязаемые ценности: стоимость патентов, торговой марки организации, её прав, привилегий при по-

купке или начале хозяйственной деятельности, её репутации.

- Большой экономический словарь. А. Б. Борисов [1].

Нематериальные активы – объекты, не имеющие физических свойств, но включаемые в активы предприятия и обычно требующие постепенной амортизации в течение срока их использования. Это затраты предприятий долгосрочного периода в хозяйственной деятельности, приносящие доход: право пользования земельными участками, природными ресурсами, патенты, лицензии, ноу-хау, программные продукты и привилегии, организационные расходы, торговые марки и товарные знаки.

- Райзберг Б. А. [3].

Нематериальные активы: принадлежащие предприятиям и организациям ценности, не являющиеся физическими, вещественными объектами, но имеющие стоимостную, денежную оценку. Это ценные бумаги, патенты, технологические и технические новшества, проекты, другие объекты интеллектуальной собственности, арендные и другие права, называемые неосязаемыми ценностями.

- Бабаева Ю. А. [7].

Нематериальными активами (НМА) называются приобретенные и (или) созданные организацией исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

- НК РФ, статья 257 [5].

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).

- ГК РФ, статья 1225 [6].

Нематериальными активами признаются исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана.

- Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [13]. Идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

Проведя анализ определений, можно обозначить общие черты к формированию термина «нематериальный актив»: нет физической формы; является продуктом интеллектуальной деятельности; используется в финансово-хозяйственной деятельности организации; приносит экономическую выгоду; имеет длительный срок обращения; может быть достоверно оценен; имеет юридическую защиту; подлежит амортизации. Исходя из этого можно сформулировать определение. Нематериальный актив – это результат интеллектуальной деятельности, не имеющий физической формы, который может быть создан в организации или приобретен ею, с целью получения доходов от его использования в длительный промежуток времени, при этом данный актив можно достоверно оценить, он подлежит амортизации и имеет правовую защиту.

С целью сближения российского учета с международными стандартами финансовой отчетности, было издано Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности» [10]. Указанная программа направлена на сближение российского учета с международными стандартами финансовой отчетности (далее, МСФО) по средствам гармонизации. Федеральные стандарты по бухгалтерскому учету, которые стали вводиться в действие в последнее время, разрабатываются на основе отечественного и междуна-

родного опыта учета, а также формирования финансовой отчетности. Соответственно, все вводимые стандарты по учету, включая и ФСБУ 14/2022, содержат в себе принципы, которые содержатся в МСФО, но с учетом отечественной практики и специфики учета.

Следует рассмотреть и проанализировать основные положения и требования к учету нематериальных активов (далее, НМА), в соответствии с положениями, изложенными в ФСБУ 14/2022, который вводится в действие с отчетности за 2024 год и сравнить их с положениями и требованиями по учету НМА изложенными в ПБУ 14/2007. Основное внимание, следует уделить отличиям в учете, оценке и классификации НМА в новом стандарте по сравнению с ПБУ 14/2007. Проведение такого сравнения необходимо, для понимания вводимых изменений в рамках осуществления бухгалтерского учета нематериальных активов и это приведет к более глубокому пониманию новых правил учета НМА.

При рассмотрении ПБУ 14/2007 и ФСБУ 14/2022 можно отметить, что существенных изменений в новом стандарте не вводится, но ряд нововведений присутствуют. Первое, что хотелось бы отметить, что в ФСБУ 14/2022 так и не было сформулировано четкое определение, что следует рассматривать как НМА для целей бухгалтерского учета. Такое определение отсутствует и в ПБУ 14/2007, что отличает российские стандарты от международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» (далее, МСФО(IAS) 38). Определение НМА дано только в Налоговом кодексе и в Гражданском кодексе, но эти определения используются в налоговом учете и при урегулировании гражданско-правовых отношений. Отсутствие толкования термина «нематериальный актив», который был бы закреплён в нормативном документе по бухгалтерскому учету НМА, приводит к невозможности четко идентифицировать актив как нематериальный именно для целей бухгалтерского учета. Одних только критериев признания актива как НМА, которые указаны в ФСБУ 14/2022 не достаточно, для четкого понимания

бухгалтером, что является НМА. С целью достоверного отражения в финансовой отчетности информации об НМА, необходимо понимание термина, которое используют в стандарте по учету, это даст возможность бухгалтеру правильно классифицировать актив как нематериальный, провести адекватную его оценку. По этой причине в МСФО(IAS) 38 есть специальный раздел «Определения», который помогает бухгалтеру разобраться в экономическом содержании терминов, используемых в стандарте. В связи с этим рекомендуется бухгалтерам для понимания сущности нематериальных активов для целей бухгалтерского учета прибегать к определению, которое приведено в МСФО(IAS) 38.

Критерии признания активов как нематериальных в ФСБУ 14/2022 был сокращен до пяти (п. 4 ФСБУ 14/2022). Из нового стандарта были убраны два критерия, которые есть в ПБУ 14/2007, это то, что актив не предназначен для продажи и о достоверности первоначальной стоимости. Это связано с тем, что в п.8 ФСБУ 14/2022 указано, что данный стандарт не распространяется на имущество, которое подлежит реализации. Что касается формирования первоначальной стоимости, то это относится к капитальным вложениям и регулируется ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [18]. Приказом Минфина России от 30.05.2022 № 87н «О внесении изменений в Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 сентября 2020 г. № 204н» были внесены соответствующие изменения, согласно которым данный стандарт используется при осуществлении капитальных вложений в нематериальные активы, начиная с отчетности за 2024 год [8].

Нематериальным активом могут владеть несколько организаций, в ПБУ 14/2007 не содержится разъяснений в части возможности отражения НМА, принадлежащих нескольким собственникам, в учете и на балансе каждого собственника. В ФСБУ 14/2022 в п. 5 дается

разъяснение, что такой актив может принадлежать нескольким собственникам и отражаться на балансе каждого собственника НМА.

В ПБУ 14/2007 в п. 4 приводятся примеры активов, которые организации могут рассматривать как НМА. В новом стандарте, в п. 6 ФСБУ 14/2022, приводится небольшой перечень примеров активов, которые не относятся к МНА, но при этом в п. 8 ФСБУ 14/2022 приведен объемный перечень активов, которые не относятся к нематериальным активам. В части отнесения актива к нематериальным, бухгалтер может обратиться к п. 1 ст. 1225 ГК РФ, где приведен перечень результатов интеллектуальной деятельности, а также средств индивидуализации, которым предоставляется правовая охрана [14]. Следовательно, если приобретаемый или создаваемый актив не указан в перечне п. 8 ФСБУ 14/2022, но он присутствует в п. 1 ст. 1225 ГК РФ организация вправе включить его в состав НМА, если соблюдены критерии признания, которые обозначены в п.4 ФСБУ 14/2022. ФСБУ 14/2022 не содержит в себе требования о признании фирменных наименований, товарных знаков и знаков обслуживания, как нематериального актива, если они создаются организациями. Именно здесь, наиболее часто у бухгалтеров возникают вопросы, в части признания или не признания товарного знака/марки как нематериального актива. В пп. 14 п. 1 ст. 1225 ГК РФ говорится, что «...товарный знак является средством индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана» [14]. В ГК РФ также приведены существенные характеристики товарного знака в целом ряде статей: п. 1 ст. 1477; ст. 1481; п. 1 ст. 1484; п. 4 ст. 1234; п. 1, 2 ст. 1482 [14]. Если руководствоваться, только ГК РФ, можно признавать товарный знак, как нематериальный актив, но с точки зрения нормативных актов по бухгалтерскому учету, а именно требования п.8 ФСБУ 14/2022 фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания, которые были созданы собственными силами организации, не признаются как нематериальный актив. Такое же требование содержится и в п. 63 и п. МСФО (IAS) 38 [5]. Так как, как

правило, достаточно сложно отделить затраты на создания торговой марки/знака организации от затрат на развитие бизнеса в целом. Если бухгалтер сможет обосновать свой подход своим профессиональным мнением в части признания торгового знака/марки как НМА и вычленив расходы на создание торговой марки/знака от затрат на развитие бизнеса в целом и такой актив будет соответствовать критериям п. 4 ФСБУ 14/2022, следовательно, его можно будет рассматривать как НМА. В основу признания актива как нематериального положено два принципа: 1) безапелляционная возможность выделения расходов на создание такого актива от других затрат на развитие бизнеса; 2) наличие права на его юридическую защиту. Бухгалтеру в таких ситуациях придется руководствоваться не только законодательными актами, но своим профессиональным суждением. Если расходы невозможно выделить из затрат на развитие бизнеса в целом, то в соответствии с требованиями ФСБУ 14/2022 такие расходы, будут включены в состав текущих расходов организации отчетного периода.

В ФСБУ 14/2022 впервые для российских бухгалтеров указан гудвилл как новый объект учета. При этом в самом стандарте не раскрываются вопросы формирования информации о гудвилле в учете и отчетности, а делается отсылка в этой части к МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» (далее, МСФО (IFRS) 3). В Приложении А к МСФО (IFRS) 3 дается определение понятия «гудвилл»: «актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые не идентифицируются и не признаются отдельно» [7]. Исходя из этого определения, гудвиллом в учете будет считаться актив, который представляет собой экономические выгоды, за счет приобретения активов, которые нельзя поставить на учет отдельно как самостоятельные объекты и являются результатом операций по объединению бизнесов. МСФО (IFRS) 3 содержит требования о признании актива как гудвилла, только если произошло объединение бизнеса. В связи с этим в п. 10

ФСБУ 14/2022 содержится четкое требование о не признании актива как гудвилла, если он был создан собственными силами организации. Бухгалтер должен понимать, что для того, чтобы в учете был отражен гудвилл, это должна быть операция по приобретению всего бизнеса в целом, а не отдельного актива или группы активов. При этом необходимо руководствоваться определением «бизнес», которое дано в МСФО (IFRS) 3. Если обратиться к нормам российского законодательства, то определению бизнеса, которое дано в МСФО (IFRS) 3, полностью соответствует юридическое лицо (ст. 48 ГК РФ) и предприятие – имущественный комплекс (ст. 132 ГК РФ). В соответствии с МСФО (IFRS) 3 под объединением бизнеса понимается операция, которая связана с получением приобретателем контроля над бизнесом. Следовательно, если организация приобрела контроль над бизнесом другой организации, то есть произошло их объединение, бухгалтер может отразить в учете гудвилл. В п. B5 МСФО (IFRS) 3 указывается, что такой процесс может происходить двумя видами:

- приобретение бизнеса как доли в капитале;
- приобретение бизнеса как чистых активов.

В связи с этим гудвилл будет отражаться в учете и отчетности в зависимости от видов приобретения бизнеса. Если приобретение бизнеса произошло, как приобретение доли в капитале, то в этом случае покупатель приобретает статус материнской организации, происходит образование группы и это приводит к необходимости формировать консолидированную отчетность. В этом случае гудвилл будет возникать только в консолидированной финансовой отчетности, формируемой в соответствии с МСФО (п. 1 ст. 3 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ [16]). При втором виде приобретения бизнеса как чистых активов, будет выбран один из трех способов объединения бизнеса, которые приведены в п. B6 МСФО (IFRS) 3 [7]. Такие операции в отечественном правовом поле рассматривают как формы реорганизации юридических лиц: присоединение или слияние. Гражданское зако-

нодательство РФ порядок продажи предприятия регулирует в особом порядке в соответствии со ст. 559 ГК РФ [13]. В части финансового учета на баланс предприятия поступают активы и обязательства приобретаемого бизнеса как целого имущественного комплекса. В связи с тем, что в результате такого приобретения покупатель получает контроль над бизнесом, то такая сделка соответствует объединению бизнеса в рамках МСФО (IFRS) 3 и бухгалтер может отразить в отчетности приобретение гудвилла. Введение в действие ФСБУ 14/2022 вводит в практику бухгалтера новый объект учета как гудвилл и, как следствие, бухгалтеру необходимо освоить практическое применение МСФО (IFRS) 3. На сегодня бухгалтер должен знать и понимать не только отечественную практику учета, но и прекрасно разбираться в международных стандартах финансовой отчетности.

В соответствии с п. 11 ФСБУ 14/2022 единицей учета нематериальных активов выступает инвентарный объект. В целом, существенных различий рассматриваемого пункта от п. 5 ПБУ 14/2007 нет, за исключением того, что теперь совокупность прав на нематериальный актив может возникать из нескольких договоров либо иных документов, подтверждающих юридические права на такой объект у организации. В п. 5 ПБУ 14/2007 совокупность прав вытекает из одного договора либо иного охранного документа. Принятые изменения вполне обоснованы, так как для подтверждения прав на нематериальный актив организация может использовать несколько договоров или иных документов.

В п. 12 ФСБУ 14/2022 говорится, что НМА подлежат классификации по видам и по группам. В ПБУ 14/2007 отсутствует требование в части классификации НМА, в данном стандарте есть только указание на возможность проведения переоценки НМА как группы объектов. В ФСБУ 14/2022 в п. 12 приводится перечень видов НМА и дается определение термину «группа НМА».

В ФСБУ 14/2022 в п. 7, в отличие от ПБУ 14/2007, отмечается, что данный стандарт организация вправе не применять в отношении активов, ко-

торые соответствуют критериям признания объекта как НМА, но имеют стоимость ниже установленного организацией лимита. Организация должна самостоятельно установить лимит стоимости НМА с учетом существенности информации о таких активах. ФСБУ 14/2022, по сути, ввел такое понятие как «малоценный нематериальный актив», то есть это актив, который соответствует признакам, установленным п. 4 ФСБУ 14/2022, но имеет стоимость за единицу ниже лимита, который установлен в учетной политике организации на отчетный год. Информация об установленном лимите стоимости НМА организация раскрывает в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Затраты, которые организация понесла в связи с созданием/приобретением малоценного НМА, должны быть признаны расходами периода, в котором завершены капитальные вложения (п.7 ФСБУ 14/2022).

В дальнейшем, в соответствии с требованиями ФСБУ 14/2022, необходимо обеспечить контроль за наличием и движением малоценных НМА. Для этого целесообразно организовать их учет на забалансовом счете, который будет предназначен для таких объектов и закреплён в Учетной политике организации.

ФСБУ 14/2022 в подп. «и» п. 8, п. 14 разрешает организациям осуществлять учет НМА, который находится на материальных носителях двумя способами: учитывать материальный носитель вместе с НМА как единый объект или проводить отдельный учет материального носителя (например, в составе запасов) и отдельно учет самого объекта НМА. В ПБУ 14/2007 таких способов не было, так как данный стандарт, в соответствии с подп. «в» п. 2, не распространялся на материальные носители, на которых были расположены НМА.

В ФСБУ 14/2022 также как и в ПБУ 14/2007 НМА принимаются к учету по первоначальной стоимости. При этом состав затрат, которые участвуют в формировании первоначальной стоимости НМА в ФСБУ 14/2022 имеет некоторые отличия от ПБУ 14/2007. На сегодняшний день порядок формирования первоначальной стоимости НМА

регулируется в соответствии с ПБУ 14/2007, если же организация осуществляет научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (далее, НИОКР), то их стоимость формируется с использованием ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (далее, ПБУ 17/02) [12]. Начиная с отчетности за 2024 год затраты, которые организация осуществляет в связи с приобретением или созданием НМА, включая НИОКР рассматриваются в учете как капитальные вложения и на них распространяются требования стандарта ФСБУ 26/2020. Следует отметить изменения, которые произошли в части учета НИОКР, в связи с введением в действие ПБУ 14/2022 и ФСБУ 26/2020. Так, с 2024 года результаты НИОКР, которые подлежат правовой охране, но не оформленные в надлежащем порядке, организация может учесть как НМА в соответствии с п. 17.3 ФСБУ 26/2020, п. 4 ФСБУ 14/2022.

Перечень затрат, которые формируют первоначальную стоимость НМА, в соответствии с ПБУ 14/2007 указаны в п.п. 8–10 данного стандарта. Начиная с отчетности за 2024 год при формировании первоначальной стоимости НМА, в соответствии с п. 13 ФСБУ 14/2022, необходимо руководствоваться ФСБУ 26/2020, так как первоначальной стоимостью НМА считается общая сумма связанных с этим объектом капвложений, осуществленных до его признания [18; 19]. В п. 10 ФСБУ 26/2020 дается перечень фактических затрат, которые могут быть учтены при признании капитальных вложений в НМА. Данный перечень не отличается от ПБУ 14/2007 за исключением двух видов затрат, которые теперь участвуют в формировании первоначальной стоимости НМА: расходы на ремонт оборудования, задействованного в создании НМА и оценочное обязательство на восстановление окружающей среды. Нововведением для бухгалтеров будет необходимость учитывать в капитальных вложениях при формировании первоначальной стоимости НМА предоставленных продавцом скидок, уступок, премий в соответствии с п. 11 ФСБУ 26/2020. При приобретении НМА на условиях

отсрочки (рассрочки) платежа, если такой период превышает 12 месяцев или меньший срок, если он установлен организацией, сумму которую организация заплатила бы продавцу без отсрочки (рассрочки), также необходимо будет включить в фактические затраты при формировании первоначальной стоимости НМА. В связи с распространением требований ФСБУ 26/2020 на капитальные вложения в НМА оплачиваемые неденежными средствами (обмен), бухгалтер должен теперь руководствоваться требованием п. 13 ФСБУ 26/2020. При этом необходимо учитывать, что если такой обмен был неравноценным, то величина затрат будет определяться, с учетом доплаты, которая компенсирует разницу в цене. В соответствии с п. 14 ФСБУ 26/2020 при поступлении в организацию НМА безвозмездно, в стоимость капитальных вложений будет включаться справедливая стоимость НМА. Справедливая стоимость в соответствии с требованиями ФСБУ 26/2020 определяется в порядке, который предусмотрен Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (далее, МСФО (IFRS) 13) [6]. В п. 13 ПБУ 14/2007 для НМА, которые поступают в организацию безвозмездно, первоначальная стоимость определяется, исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к учету. Если организация осуществляла капитальные вложения, которые были связаны с улучшением первоначальных нормативных показателей функционирования НМА, то в этом случае в соответствии с п. 28 ФСБУ 14/2022, их первоначальная стоимость должна будет увеличиться на сумму таких затрат. Что касается затрат, которые относятся к нескольким НМА, то п. 14.1 ФСБУ 26/2020 предусматривает, что если в организации разработана и утверждена методика по их разделению, то тогда организация может произвести разделение таких затрат по нескольким видам НМА. ПБУ 14/2007 такого деления затрат, которые относятся к нескольким НМА, не предусматривает.

После признания НМА, их оценка в учете, в соответствии с п. 15 ФСБУ 14/2022, может осуществляться двумя способами: по первоначальной

стоимости и по переоцененной стоимости. Что в целом соответствует способам оценки НМА, которые указаны в п. п. 6, 16 ПБУ 14/2007. В соответствии с п. 15 ФСБУ 14/2022 выбранный способ оценки применяется ко всей группе НМА. По переоцененной стоимости, в соответствии с п. 17 ФСБУ 14/2022, в организации могут учитываться НМА, для которых существует активный рынок. При этом активный рынок определяют в соответствии с требованием с МСФО (IAS) 38. В п. 17 и п. 18 ФСБУ 14/2022 указано, что способ оценки НМА по переоцененной стоимости не распространяется на оценку средств индивидуализации, разрешений (лицензий) на осуществление отдельных видов деятельности.

В отличие от требований п. 22 ПБУ 14/2007, где говорится, что переоценка НМА является добровольной, ФСБУ 14/2022 в п. 43 вводит обязательную проверку НМА на обесценение и при этом необходимо руководствоваться МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» [4] (далее, МСФО (IAS) 36). Исключение предусмотрено только для организаций, которые применяют упрощенную систему бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Все остальные организации обязаны регулярно проводить переоценку НМА таким образом, что бы она была равна или не отличалась от его справедливой стоимости, которая организацией устанавливается по данным активного рынка и в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [6] (далее, МСФО (IFRS) 13). Если же для нематериального актива, который относится к группе переоцениваемых НМА, невозможно определить справедливую стоимость из-за отсутствия активного рынка, то в соответствии с п. 20 ФСБУ 14/2022, такой объект НМА будет оцениваться по первоначальной стоимости. В соответствии с п.19 ФСБУ 14/2022 организации могут самостоятельно определять периодичность проведения переоценки группы НМА, исходя из того, в какой степени их справедливая стоимость изменилась. В соответствии с п. 22 ФСБУ 14/2022 объекты НМА пересматриваются путем пересчета их первоначальной стоимости и накопленной амортизации

таким образом, чтобы балансовая стоимость объекта нематериальных активов после переоценки равнялась его справедливой стоимости или же использовать второй способ – пересчет балансовой стоимости [19]. Как следует из изложенного, требования ФСБУ 14/2022 по оценке и переоценке НМА имеют небольшие отличия от ПБУ 14/2007. ПБУ 14/2007 допускает добровольную проверку НМА на обесценение (п. 22 ПБУ 14/2007), переоценка групп НМА могла производиться, исходя из рыночной стоимости и не более чем раз в год (п. 17,18 ПБУ 14/2007), так же в п. 17 ПБУ 14/2007 организации должны определять текущую рыночную стоимость переоцениваемого НМА исключительно по данным активного рынка, но при этом не даны указания в части определения такого рынка. В свою очередь ФСБУ 14/2022 в наибольшей степени приближен, к требованиям международной практики учета и отчетности, а также вводит в активную практику бухгалтерского учета международные стандарты финансовой отчетности.

Новации были внесены в порядок начисления амортизации в ФСБУ 14/2022. В соответствии с требованиями ФСБУ 14/2022 и ПБУ 14/2007 на объект НМА организации обязаны начислять амортизацию. Исключением является объекты НМА с неопределенным сроком полезного использования, по которым в соответствии с п.33 ФСБУ 14/2022 и п.23 ПБУ 14/2007 амортизация не начисляется. ФСБУ 14/2022 не вносит изменений в способы начисления амортизации, в соответствии с п. 40 и п.41 предусмотрено три способа: линейный, уменьшаемого остатка и пропорционально количеству выпущенной продукции. При этом ФСБУ 14/2022 вносит ряд изменений в сам порядок начисления амортизации. Новый стандарт ввел такое понятие как элементы амортизации, в п. 42 ФСБУ 14/2022 указывается, что к ним относят: срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации. В соответствии с ПБУ 14/2007 срок полезного использования НМА бухгалтер рассчитывает, исходя из срока действия прав или исходя из срока получения дохода за счет использования такого актива. Данные позиции,

также присутствуют и в ФСБУ 14/2022 в п.31, но при этом были добавлены еще две позиции: моральный износ актива и зависимость от срока использования иного актива, с которым НМА непосредственно связан [19]. В соответствии с ФСБУ 14/2022 амортизации подлежит не вся стоимость НМА, как указано в п. 23 ПБУ 14/2007, а только разница между балансовой и ликвидационной стоимостью. Определение понятия «ликвидационная стоимость» дано в п. 35 ФСБУ 14/2022. В соответствии с ФСБУ 14/2022 к концу срока амортизации НМА, его балансовая стоимость должна быть равна его ликвидационной стоимости. Теперь с учетом введенным стандартом элементов амортизации, расчет амортизации будет осуществляться следующим образом:

- линейный способ начисления амортизации – балансовая стоимость НМА уменьшается на его ликвидационную стоимость и оставшийся срок полезного использования;
- способ уменьшаемого остатка – формулу организация разрабатывает самостоятельно;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) – произведение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью объекта нематериальных активов на отношение показателя количества продукции (объема работ (услуг) в натуральном выражении) в отчетном периоде к оставшемуся сроку полезного использования объекта нематериальных активов [19].

Элементы амортизации НМА организации устанавливаются в момент принятия их к учету. В п. 42 ФСБУ 14/2022 содержится требование на обязательную проверку элементов амортизации НМА на соответствие условиям использования НМА. Такая проверка проводится на каждого отчетного периода, а также в случае наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации [19]. В п. 27 и п. 30 ПБУ 14/2007 срок полезного использования и способы начисления амортизации организации обязаны были уточнять только на конец отчетного года [11].

В п. 38 ФСБУ 14/2022 начисление амортизации по НМА может начинаться или с даты признания такого объекта в учете, или с первого числа месяца, следующего за датой признания НМА в учете. Такой же подход сохраняется и при выбытии НМА с учета. В ПБУ 14/2007 такого выбора нет, в соответствии с п.31 и п.32, начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия его к учету и прекращается с первого числа месяца следующего за месяцем снятия НМА с учета или полного погашения его стоимости.

Амортизация по НМА начисляется (п.34) независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и не приостанавливается, даже если НМА временно прекращено в использовании, кроме случая, когда ликвидационная стоимость НМА становится равной или превышает его балансовую стоимость (п.34,п.35) [19]. Если впоследствии ликвидационная стоимость такого объекта нематериальных активов становится меньше его балансовой стоимости (п.35), начисление амортизации по нему возобновляется [19]. В ПБУ 14/2007 в п. 31 говорится, что амортизацию НМА организация не имеет права приостановить в течение всего срока его полезного использования.

Следует отметить тот факт, что если организация продолжает использовать НМА при полном погашении его стоимости, это свидетельствует о том, что организация своевременно не скорректирована элементы амортизации, т.е. не соблюдены требования п. 37 и п. 42 ФСБУ 14/2022.

Если НМА перестает приносить экономическую выгоду или выбывает, организация обязана списать его с бухгалтерского учета. В п. 45 ФСБУ 14/2022 приводится перечень причин, в соответствии с которыми организации могут произвести списание НМА. Указанный перечень в целом соответствует п. 34 ПБУ 14/2007, за исключением пунктов, которые указаны в п.45 ФСБУ 14/2022: утрата материального носителя, без которого организация не может использовать НМА; организация прекратила деятельность, в которой использовался НМА; НМА был

передан в некоммерческую организацию. В соответствии с п. 46 ФСБУ 14/2007 НМА подлежит списанию в том отчетном периоде, в котором он списывается или перестает приносить экономическую выгоду организации. В свою очередь, ПБУ 14/2007 в п. 36 датой списания НМА определяется организацией в соответствии с нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету правил признания доходов либо расходов [11].

В порядок отражения результатов от списания НМА в ФСБУ 14/2022 были внесены изменения. В п.35 ПБУ 14/2007 говорится, что доходы и расходы от списания НМА относятся на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов. В ФСБУ 14/2022 в п. 48 содержится требование об отражении результатов от списания НМА свернуто. Теперь бухгалтер должен определить результат от списания НМА в виде дохода или убытка и только после этого отразить их в составе прибыли или убытка. При этом разница между балансовой стоимостью НМА, затрат на его выбытие и поступлениями от выбытия НМА признаются доходом или расходом того периода в котором, списывается НМА.

Организации обязаны в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывать информации о НМА, которыми они владеют. В связи с тем, что требования ФСБУ 26/2020 с 2024 года распространяются на капитальные вложения, которые организация осуществляет в НМА, следовательно, в финансовой отчетности необходимо обособлено раскрывать информацию о капитальных вложениях в основные средства и в НМА. Был дополнен п. 23 (п.п. а.1 и п.п. а.2) ФСБУ 26/2020 в части раскрытия информации в бухгалтерской отчетности по капитальным вложениям в НМА: балансовая стоимость капитальных вложений в НМА отражается на начало и конец отчетного периода; затраты на НИОКР, признаются в отчетности как расходы отчетного периода [18]. Организация должна в отчетности отдельно раскрыть информацию по созданным НМА, в соответствии с п.23 ФСБУ 26/2020 [18]. В ФСБУ 14/2022 раздел, который регулирует

раскрытие информации в отчетности был значительно расширен, по сравнению с аналогичным разделом в ПБУ 14/2007. Теперь в отчетности бухгалтер должен раскрыть информацию о НМА в полном объеме. Полный перечень информации, которая подлежит раскрытию, приведена в п. 49 ФСБУ 14/2022. Следует отметить, что в данный перечень внесены дополнения, которые ранее не были указаны в ПБУ 14/2007 или в нем раскрывались не в полном объеме. Бухгалтер дополнительно в отчетности раскрывает:

- балансовую стоимость нематериальных активов на начало и конец отчетного периода;
- результаты от списания НМА за отчетный период;
- балансовую стоимость НМА, в отношении которых есть ограничения имущественных прав организации, в том числе НМА в залоге, на отчетную дату;
- о способах оценки НМА (по группам);
- об элементах амортизации НМА и их изменения;
- величину затрат на создание собственными силами средств индивидуализации и иную информацию (например, рыночная стоимость) о них, без знания которой заинтересованные пользователи не могут оценить финансовое положение организации или финансовые результаты ее деятельности;
- о сверке остатков по группам в разрезе стоимости, амортизации и обесценения на начало и конец отчетного периода;
- о движении за отчетный период;
- о балансовой стоимости амортизируемых и неамортизируемых НМА, с указанием причин, невозможности определения срока полезного использования неамортизируемых НМА [19].

В ПБУ 14/2007 нет перечня информации, которая дала бы возможность раскрыть сведения при оценке НМА по переоцененной стоимости. В ФСБУ 14/2022 в п. 50 приводится информация, которая должна раскрываться в бухгалтерской отчетности, в отношении НМА, которые оцениваются по переоцененной стоимости. Организа-

ция раскрывает предусмотренную МСФО (IAS) 36 информацию об обесценении НМА в своей бухгалтерской отчетности.

В статье с целью раскрытия экономической сущности НМА и на основе проведенного анализа определений НМА в научных трудах и законодательных актах, было сформулировано авторское определение НМА, С отчетности за 2024 год вводится новый стандарт по учету нематериальных активов – ФСБУ 14/2022. В статье был проведен анализ основных требований по признанию, оценке и классификации НМА в новом стандарте по сравнению с ПБУ 14/2007. После проведенного анализа положений двух стандартов, можно выделить основные новые подходы к учету НМА, которые появятся в практике бухгалтера с 2024 года в связи с введением ФСБУ 14/2022 в действие: критерии признания НМА будут соответствовать требованиям МСФО (IAS) 38; к НМА будут относить исключительные и неисключительные права пользования интеллектуальной деятельностью; порядок формирования первоначальной стоимости НМА будет формироваться с применением ФСБУ 26/2020; появится возможность устанавливать организацией лимит стоимости НМА и в учете появится новый

объект учета и контроля – малоценный НМА; организации обязаны будут проводить проверку обесценения НМА, изменился сам порядок проведения проверки НМА на обесценение, при этом организации могут самостоятельно определять периодичность проведения переоценки группы НМА; изменится порядок проведения амортизации НМА; появится новый объект учета – гудвилл. На основе анализа положений ФСБУ 14/2022 было дано определение малоценному нематериальному активу. В процессе проведенного исследования было установлено, что ФСБУ 14/2022 был разработан на основе, как отечественного и международного опыта учета и отражения в отчетности НМА. В новом стандарте есть прямые отсылки на международные стандарты финансовой отчетности. Это в свою очередь требует от современного бухгалтера знаний не только отечественной практики учета, но и практики учета и формирования финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Это, в свою очередь, повысит требования к профессиональной компетенции бухгалтеров: теперь к знаниям практики отечественного учета, потребуются знания практики учета и составления отчетности в соответствии с МСФО.

Библиографический список

1. Архипов А. И., Багудина Е. Г., Балашов С. А. Экономический словарь : справочник. – 2-е изд. – М. : РГ-Пресс, 2019. – 669 с. – ISBN 9785998807596.
2. Бабаева Ю. А. Бухгалтерский учет : учебник / под ред. Ю. А. Бабаева. – 6-е изд. – М. : Проспект, 2018. – 496 с. – ISBN 978-5-392-28278-4.
3. Борисов А. Б. Большой экономический словарь. – 2-е изд. – М. : Книжный мир, 2009. – 860 с. – ISBN 978-5-8041-0336-2.
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 14.12.2020). – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193674 (дата обр. 18.07.2023).
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы»: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193595 (дата обр. 18.07.2023).
6. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 11.07.2016). – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193740 (дата обр. 18.07.2023).
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 17.02.2021). – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193677 (дата обр. 18.07.2023).
8. О внесении изменений в Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 сентября 2020 г. № 204н: утверждено приказом Минфина России от 30.05.2022 № 87н: Зарегистрировано в Минюсте России 28.06.2022 № 69032. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193677

- [ru / document / cons_doc_LAW_420337](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420337) (дата обр. 15.05.2023).
9. Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Экономическое развитие и инновационная экономика»: утверждено Постановлением Правительства РФ от 15.04.2014 № 316 (ред. от 13.06.2023). — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162191/854091cacc247df1c6774f4f03b0ac1ce496921c (дата обр. 20.07.2023).
 10. Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: утверждено Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 283). — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18125 (дата обр. 20.07.2023).
 11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007: утверждено приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465 (дата обр. 20.07.2023).
 12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02): утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н (ред. от 16.05.2016). — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39968 (дата обр. 15.07.2023).
 13. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая): ГК: текст с изменениями и дополнениями на 01 января 2022года: [принят Государственной Думой 21 октября 1994 года]. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027 (дата обр. 23.07.2023).
 14. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая): ГК: текст с изменениями и дополнениями на 29 июня 2023года: [принят Государственной Думой 24 ноября 2006 года]. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64629 (дата обр. 22.07.2023).
 15. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): НК: текст с изменениями и дополнениями на 15 июля 2023 года: [принят Государственной Думой 19 июля 2000 года: одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 года]. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165 (дата обр. 20.07.2023).
 16. Российская Федерация. Законы. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон № 208-ФЗ от 27.07.2010 (ред. от 26.07.2019, с изм. от 07.04.2020): [принят Государственной Думой 7 июля 2010 года]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8743 (дата обр. 18.07.2023).
 17. Современный экономический словарь. — 6-е изд. — М.: Инфра-М, 2022. — 512 с.
 18. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Капитальные вложения» ФСБУ 26/2020: утверждено Приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338 (дата обр. 20.07.2023).
 19. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Нематериальные активы» ФСБУ 14/2022: утверждено Приказом Минфина России от 30.05.2022 № 86н. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322 (дата обр. 20.07.2023).