

УДК 657.1.012.1

О. В. Елисеева

Саранский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Саранск, e-mail: EliseevaPM@rambler.ru

Т. В. Булычева

Саранский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Саранск, e-mail: EliseevaPM@rambler.ru

М. В. Булычева

Национальный исследовательский ядерный университет МИФИ Обнинский институт атомной энергетики, Обнинск, e-mail: bulychevamv20@oiate.ru

НОВЫЕ ПРАВИЛА УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Ключевые слова: нематериальные активы, правила учета, федеральные стандарты, объекты интеллектуальной собственности, бухгалтерский учет.

В статье рассматриваются новые правила и особенности организации бухгалтерского учета нематериальных активов в соответствии с новым федеральным стандартом. С 1 января 2024 года все компании, в обязательном порядке, должны перейти на применение нового ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». Нормативный документ был утвержден Приказом Минфина России от 30.05.2022 № 86н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» и зарегистрирован в Минюсте России 28.06.2022 № 69031. ФСБУ 14/2022 заменит ранее действующий нормативный документ ПБУ 14/2007, который в условиях стремительного развития информационных технологий уже не может регулировать подходы к учету новых видов нематериальных активов. Новый нормативный документ разработан с учетом новых видов нематериальных активов и максимально приближен к МСФО в части учета нематериальных активов. В новом стандарте определены более точные характеристики объектов, называемых нематериальными активами, приводится их классификация. Следует отметить, что в состав нематериальных активов будут учитываться разрешения (лицензии) на право ведения видов деятельности. По новому ФСБУ отменено понятие «деловая репутация». Вместо него «гудвил» – актив, признаки которого приведены в МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» (п. 10 ФСБУ 14/2022). Отметим, что неисключительные права на программное обеспечение также могут быть признаны объектом нематериальных активов, главное, чтобы были документы, подтверждающие новшество и уникальность объекта.

О. V. Eliseeva

Saransk Cooperative Institute (branch) of the Russian University of Cooperation, Saransk, e-mail: m-tatyana@list.ru

T. V. Bulycheva

Saransk Cooperative Institute (branch) of the Russian University of Cooperation, Saransk, e-mail: m-tatyana@list.ru

M. V. Bulycheva

National Research Nuclear University MEPhI Obninsk Institute of Atomic Energy, Obninsk, e-mail: bulychevamv20@oiate.ru

NEW RULES FOR ACCOUNTING FOR INTANGIBLE ASSETS

Keywords: intangible assets, accounting rules, federal standards, intellectual property, accounting.

The article discusses new rules and features of organizing the accounting of intangible assets in accordance with the new federal standard. From January 1, 2024, all companies must switch to the use of the new FAS 14/2022 “Intangible assets”. The regulatory document was approved by Order of the Ministry of Finance of Russia dated May 30, 2022 No. 86n “On approval of the Federal Accounting Standard FSBU 14/2022 “Intangible Assets” and registered with the Ministry of Justice of Russia on June 28, 2022 No. 69031. FSBU 14/2022 will replace the previously existing regulatory document PBU 14 /2007, which, in the context of the rapid development of information technology, can no longer regulate approaches to accounting for new types of intangible assets. The new regulatory document was developed taking into account new types of intangible assets and is as close as possible to IFRS in terms of accounting for intangible assets. The new standard defines more precise characteristics of objects called intangible assets and provides their classification. It should be noted that permits (licenses) for the right to conduct activities will be taken

into account as part of intangible assets. According to the new FSBU, the concept of “business reputation” has been abolished. Instead, “goodwill” is an asset, the characteristics of which are given in IFRS 3 “Business Combinations” (clause 10 of FSBU 14/2022). Note that non-exclusive rights to software can also be recognized as an object of intangible assets, the main thing is that there are documents confirming the innovation and uniqueness of the object.

Введение

В настоящее время на смену устаревшим Положениям по бухгалтерскому учету (ПБУ) Министерством финансов РФ разрабатываются и принимаются в действие Международные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ). Новые стандарты разрабатываются в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Министерством финансов РФ планируется поэтапный переход от ПБУ к ФСБУ. Одним из таких нормативных документов является ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», который отменяет действие ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

Рассмотрим, что собой представляют нематериальные активы, как объекты бухгалтерского учета. В Википедии представлено следующее определение нематериальных активов «Нематериальные активы – идентифицируемые немонетарные активы, не имеющие физической формы; входят в состав внеоборотных активов» [1]. В экономической литературе и на официальном сайте журнала «Главбух» отмечается, что «нематериальные активы – это объекты интеллектуальной собственности, которые используются более 1 года и приносят доход. При этом они не имеют материальной формы и отделимы от других активов» [2].

Ученые экономисты и практики впервые заговорили о нематериальных активах в 1992 году. Первым нормативным документом, в котором упоминались нематериальные активы, стало Положение по бухгалтерскому учету и отчетности. В нормативных документах не было четкого определения данного понятия, речь шла об узаконивании авторских прав на разработки, расчеты, компьютерные программы, произведения искусства, литературы, науки и т. п.

С появлением новой экономической категории был разработан нормативный документ ПБУ 14 «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), который действовал с 2007 года по 2023 год включительно.

Цель исследования

С 1 января 2024 года все компании, в обязательном порядке, должны перейти

на применение нового ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». «Нормативный документ был утвержден Приказом Минфина России от 30.05.2022 № 86н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» и зарегистрирован в Минюсте России 28.06.2022 № 69031» [1].

Целью данного исследования является обзор наиболее значимых, на наш взгляд, изменений и поправок в учете нематериальных активов в связи с принятием ФСБУ 14/2022.

Материал и методы исследования

Ежегодно в нормативные документы по бухгалтерскому учету вносятся изменения и дополнения. Некоторые из них прекращают свое действие и им на замену вступают в силу новые нормативно-правовые акты. В данной статье попробуем разобраться в новых правилах ведения бухгалтерского учета нематериальных активов.

При реализации научного исследования были использованы такие общенаучные методы, как анализ и синтез, обобщение.

Результаты исследования и их обсуждение

В соответствии с новым нормативным документом ФСБУ 14/2022 содержит пять признаков определения нематериальных активов.

1. Не имеет видимой, осязаемой формы.
2. Используется в производственно-хозяйственной деятельности.
3. Эксплуатируется свыше 12 месяцев.
4. Способен принести экономическую выгоду в будущем.
5. Может существовать самостоятельно как имущество организации.

В ранее действующем ПБУ критериев для определения нематериальных активов было больше. Из нового стандарта исключили признак о достоверности первоначальной стоимости нематериальных активов и, что нематериальные активы не предназначены для продажи.

Одним из признаков нематериальных активов, согласно ФСБУ 14/2022, является «способность объекта приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем,

на получение которых организация имеет право» [3]. В соответствии с требованиями ведения бухгалтерского учета существование такого права должно быть подтверждено документально. Одним из обязательных таких подтверждений является заключенный договор с правообладателем, первичный документ для фиксации принятия нематериального актива на баланс, записи в учетных регистрах и др.

С 2024 года в составе нематериальных активов будут учитываться: «знаки отличия, созданные собственными силами компании; поисковые активы, а именно лицензии на поиск полезных ископаемых; долгосрочные активы к продаже; информация о контрагентах, то есть базы данных» [6].

Отметим, что неисключительные права на программное обеспечение также могут быть признаны объектом нематериальных активов, главное, чтобы были документы, подтверждающие новшество и уникальность объекта.

Учет нематериальных активов вызывает сложности у многих бухгалтеров. Проблемы, в частности, возникают при определении первоначальной стоимости, правила оформления и другое. Также важно понимать, какие объекты можно отнести к подобным активам при проведении расчетов. Сложности возникают при учете фактических затрат при создании нематериальных активов. «В сумму фактических затрат при признании капитальных вложений в НМА включаются суммы, уплаченные поставщикам услуг, в соответствии с ФСБУ 26/2020. При этом предварительная оплата не может быть признана фактическими затратами. Если период разработки сайта продлится менее, чем срок договора на услуги, то капитализировать можно будет только ту часть вознаграждения, которая приходится на этот период» [6].

Согласно п. 11 ФСБУ 14/2022 единицей учета нематериальных активов является инвентарный объект. Это совокупность прав на объект, которые возникают по договору или на основании документов, подтверждающих авторство и наличие объекта. Инвентарным объектом могут признать и сложный объект, то есть несколько охраняемых резуль-

татов интеллектуальной деятельности, например, единая технология, промышленный образец, уникальная рецептура. В случае, если исключительное право на актив принадлежит нескольким организациям или физическим лицам, то такой объект, согласно п. 5 ФСБУ 14/2022, признается НМА у каждой организации.

Все НМА должны быть учтены на балансе организации.

Видами НМА могут быть, например, [6]: «произведения науки, литературы и искусства; компьютерные программы; базы данных; изобретения; полезные модели; промышленные образцы; секреты производства (ноу-хау); селекционные достижения; лицензии и разрешения». Нематериальные активы могут быть объединены в одну группу исходя из характера их использования, например, может быть выделена группа «информационные технологии», в которую будут входить базы данных, расчеты, компьютерные программы, внутрикорпоративные сети и др.

Виды и группы НМА позволят подобрать подходящий способ оценки и амортизации. Это также нужно прописать в учетной политике. Признаки НМА в бухучете и налоговом учете имеют как сходства, так и различия. Лимиты можно уравнивать, если установить в бухгалтерском учете такой же лимит, как в налоговом.

Таким образом, согласно п. 4 ФСБУ 14/2022, объект признают нематериальным активом, если он имеет совокупность определенных признаков. А именно: «актив не имеет материально-вещественной формы и предназначен для использования в деятельности организации более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев» [3]. При этом использование подразумевает под собой не только применение в прямой производственной деятельности, но и сдачу в аренду или использование для управленческих нужд.

Бухгалтерский и налоговый учет нематериальных активов зависят от того, как актив поступил в организацию: покупка, безвозмездное поступление, получение вклада в уставный капитал или в имущество, оприходование излишков при инвентаризации, получение по договору бартера или мены, кроме того, есть

особенности по объектам нематериальных активов, требующих государственной регистрации.

Принимать объекты, которые организация планирует использовать как нематериальные активы, может либо комиссия из нескольких членов, либо один ответственный сотрудник. Комиссия по приему НМА в коммерческих организациях не обязательна, но уменьшает риск неправильной квалификации актива.

Основная задача приемной комиссии – подтвердить признаки объекта НМА. Кроме того, по ФСБУ 14/2022 при поступлении объекта НМА компания должна определить: срок полезного использования для амортизации объекта НМА; происхождение и назначение объекта; ликвидационную стоимость в случаях, когда по договору другое лицо выкупает у компании НМА по окончании срока пользования (п. 36 ФСБУ 6/2020); необходимость расходов по их приобретению; справедливую стоимость – в случаях, если объект поступил безвозмездно, в уставный капитал, как вклад в имущество, по бартеру и т. д. (п. 14 ФСБУ 14/2022).

Организации вправе установить разные правила приема для разных групп НМА. К примеру, неисключительные права по лицензиям принимает один ответственный сотрудник, а остальные НМА – только комиссия по приему. Состав и полномочия комиссии определяет руководитель в приказе.

Рассмотрим порядок документального оформления и учет приобретения нематериальных активов.

При покупке нематериальных активов оформляют:

1. Договор на передачу прав на объект в соответствии с видом сделки.
2. Акт приема-передачи прав на объект интеллектуальной собственности или иной передаточный документ, если его составление предусмотрено договором.

Бухгалтерские проводки по приобретению НМА не изменились:

Дебет 08 субсчет «Приобретение НМА» Кредит 60 (76) – учтена договорная стоимость приобретенного объекта НМА.

Возникающие затраты при приобретении НМА отражаются в учете аналогичной проводкой. Отметим, что такие затраты облагаются НДС.

Бухгалтерская проводка по учету входного НДС со стоимости НМА и затрат по приобретению НМА:

Дебет 19 Кредит 60 (76) – отражен входной НДС на основании счета-фактуры.

Входной НДС со стоимости приобретенного имущества, имущественных прав, работ, услуг, связанных с созданием объекта НМА, не учитываются в составе капитальных вложений, так как подлежит возмещению. Но если «организация – не плательщик НДС или применяет освобождение, то она учитывает НДС в капитальных вложениях» [4]. Данное правило отражено в п. 11 ФСБУ 26/2020.

«Организация, которая в соответствии с законодательством РФ вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, может отказаться от ведения учета капитальных вложений в нематериальные активы и самих таких активов. В этом случае затраты на приобретение, создание, улучшение объектов, которые подлежат принятию к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, признаются в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления» [5].

Капитальные вложения на нематериальные активы на дату, когда объект пригоден к использованию и находится по своему месторасположению (п. 18 ФСБУ 26/2020) переводятся на счет 04 в полной сумме со счета 08:

Дебет 04 Кредит 08 субсчет «Приобретение НМА» – принят к учету нематериальный актив по первоначальной стоимости.

Ведь одним из признаков НМА является наличие документа, подтверждающего исключительные права. В данном случае это уведомление о госрегистрации распоряжения по договору исключительным правом. Некоторые объекты НМА, а именно объекты интеллектуальной собственности, в соответствии с Гражданским кодексом РФ должны подтверждаться государственной регистрацией исключительного права, поэтому до государственной регистрации НМА к учету принимать нельзя.

Сумму государственной пошлины, уплаченной за регистрацию исключительного права на объект НМА, в соответствии

с п. 10 ФСБУ 26/2020 отражают в капитальных вложениях на счете 08. В бухгалтерском учете сумма государственной пошлины входит в первоначальную стоимость НМА:

Дебет 08 субсчет «Приобретение НМА» Кредит 60 (76) – учтена госпошлина за регистрацию исключительного права в составе капитальных вложений.

Безвозмездная передача исключительных прав между коммерческими организациями запрещена (п. 3.1 ст. 1234 ГК). При дарении неисключительных прав оформляют:

- лицензионный договор с условием о безвозмездной передаче лицензии;
- акт приема-передачи прав или иной предусмотренный договором документ;
- справку о справедливой и рыночной стоимости нематериального актива.

Безвозмездно полученный НМА примите к учету по справедливой стоимости. Как определить стоимость НМА, в том числе без платы за него, – в рекомендации.

Проводки по учету НМА зависят от того, от кого актив получен. Если от учредителя, то принимают к учету в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал».

Дебет 08 субсчет «Приобретение НМА» Кредит 83 – отражена справедливая стоимость безвозмездно поступившего НМА.

Проводки по учету затрат на получение и доведение НМА до состояния, пригодного к эксплуатации, и учету входного НДС по ним – такие же, как при приобретении НМА. По окончании всех необходимых операций, к учету НМА принимают по первоначальной стоимости:

Дебет 04 Кредит 08 субсчет «Приобретение НМА» – принят к учету нематериальный актив по первоначальной стоимости.

При безвозмездном получении имущества от третьих лиц его справедливую стоимость сначала отражают на счете 98 «Доходы будущих периодов». Затем ее постепенно признают в прочих доходах – по мере использования или продажи имущества (п. 7, 11, 16 ПБУ 9/99, письмо Минфина от 17.09.2012 № 07-02-06/223). Но есть

вариант учета без предварительной постановки на счет 98, с прямым списанием на прочие расходы.

При первом варианте учета поступления НМА отражают записью:

Дебет 08 «Приобретение НА» Кредит 98-2 – в составе капвложений отражена справедливая стоимость объекта, который будет учтен как нематериальный актив.

Другие записи в учете, связанные с формированием капитальных вложений, будут такими же, что и при безвозмездном поступлении объекта НМА от учредителя.

Прочие расходы необходимо признавать постепенно, по мере начисления амортизации:

Дебет 98-2 Кредит 91-1 – признан доход в части справедливой стоимости безвозмездно полученного объекта НМА пропорционально начисленной амортизации.

Второй вариант предполагает, что прочий доход можно признавать сразу при поступлении объекта. В момент получения имущества, за которое не нужно платить, увеличивается сумма активов, которые в будущем обеспечат получение экономических выгод. Это также означает увеличение чистых активов, которое положено отражать в бухгалтерской отчетности. Исходя из этого подхода можно не делать предварительную проводку на счете 98.

При таком варианте учета проводка будет одна:

Дебет 08 «Приобретение НМА» Кредит 91-1

– в составе капвложений отражена стоимость объекта, который будет учтен как НМА.

Проводки по учету затрат на получение и доведение НМА до состояния, пригодного к эксплуатации, и учету входного НДС по ним – такие же, как при приобретении НМА. По окончании всех капвложений примите к учету НМА по первоначальной стоимости:

Дебет 04 Кредит 08 субсчет «Приобретение НМА»

– принят к учету нематериальный актив по первоначальной стоимости.

При получении НМА в уставный капитал возникают разницы между бухгалтерским и налоговым учетом.

Проводки по учету затрат на получение и доведение НМА до состояния, пригодного к эксплуатации, и учету входного НДС по ним – такие же, как при приобретении НМА. По окончании всех капвложений примите к учету НМА по первоначальной стоимости:

Дебет 04 субсчет Кредит 08 субсчет «Приобретение НМА»

– принят к учету объект НМА по первоначальной стоимости.

Таким образом, что касается синтетического учета НМА, существенных изменений не произошло. Новый ФСБУ 14/2022 не коснулся Плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению.

Выводы

Новый федеральный стандарт по учету нематериальных активов содержит много новшеств, которые требуют внесения изменений в учетную политику. Необходимо определить лимит стоимости нематериальных активов, срок полезного использо-

вания, порядок определения фактических затрат по созданию и приобретению объектов НМА. Однако, следует отметить, что новый стандарт дополнен более точными критериями признания НМА в учете, четко определены сроки полезного использования НМА, порядок расчета ликвидационной стоимости, начисления амортизации, порядок списания НМА и др.

Безусловно, каждый бухгалтер заинтересован в упрощенном переходе на ФСБУ 14 (по пункту 53) без пересчета сравнительных показателей за предшествующий период, но при этом надо помнить, что игнорирование пересчета показателей приведет к искажению показателей бухгалтерской отчетности в части информации об активах организации.

Исследование нового ФСБУ 14/2022 показало, что нематериальные активы, как объекты интеллектуальной собственности, требуют особого внимания как в плане документального оформления и учета, так и использования в жизнедеятельности организации.

Библиографический список

1. Википедия. Свободная энциклопедия [Электронный ресурс] – URL: <https://ru.wikipedia.org/wiki> (дата обращения: 24.01.2024).
2. Электронный журнал «Главбух» [Электронный ресурс] – URL: <https://e.glavbukh.ru>.
3. Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» (Зарегистрировано в Минюсте России 28.06.2022 № 69031) [Электронный ресурс] – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 22.01.2024).
4. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н (ред. от 30.05.2022) «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.10.2020 № 60399) [Электронный ресурс] – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 22.01.2024).
5. Елисеева О.В. Обзор актуальных изменений в бухгалтерском учете // В сборнике: Роль инноваций в трансформации и устойчивом развитии общества. Материалы Международной научно-практической конференции. В 2-х частях. Редколлегия: Р.Р. Хайров (отв. ред.) [и др.]. Саранск, 2023. С. 514-519.
6. Нематериальные активы: определение, учет, примеры. Электронный журнал «Главбух». [Электронный ресурс] – URL: <https://www.glavbukh.ru/> (дата обращения: 04.02.2024).
7. Рабинович А.М. «Как учесть нематериальные активы по ФСБУ 14/2022». А.М. Рабинович. ФСС «Система Финансовый директор». [Электронный ресурс] – URL: <https://1fd.ru/#/document/16/139741/bssPhr84/?of=copy-8a47196565> (дата обращения: 04.02.2024).