

Некоторые вопросы трансформации бухгалтерского учета нематериальных активов

Some Questions to Transformations of the Accounting Intangible Asset

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2024-10-10-10-15

С.Н. Поленова, д-р экон. наук, профессор кафедры Аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

e-mail: polenov_d@mail.ru

S.N. Polenova, Doctor of Economic Sciences, Professor, Department of the Audit and Corporative Reporting, Faculty of the Taxes, Audit and Business-Analysis, Financial University at Government of the Russian Federation

e-mail: polenov_d@mail.ru

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы классификации и идентификации объектов нематериальных активов, характеризуются виды имущества, представляющие нематериальные активы, рассматриваются признаки активов, идентифицируемых как малооценные нематериальные активы, а также возможные варианты их отражения на счетах бухгалтерского учета.

Ключевые слова: нематериальные активы, признаки, группы, характеристика, малооценные нематериальные активы, особенности, бухгалтерский учет, корреспонденция счетов.

Abstract. The article considers questions of categorizations and identifications object intangible asset, characterizes types property, presenting intangible assets, considers signs asset, identifies as of little value intangible assets, as well as possible variants of their reflection on count of the accounting.

Keywords: intangible assets, signs, groups, feature, of little value intangible assets, particularities, accounting, correspondence count.

В последние несколько лет произошли существенные изменения в оценке и методике поступления и дальнейшего использования различных видов активов коммерческих организаций, представления их в бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая нематериальные активы. Они имеют как теоретический, так и практический характер. Причем большинство этих изменений носят коренной характер, что влечет необходимость их анализа и оценки, разработки рекомендаций по использованию в бухгалтерском учете коммерческих организаций. В результате формирование информации в бухгалтерском учете все больше становится отличным от правил налогообложения. В связи с этим вряд ли можно согласиться с мнением авторов, полагающих, что «следует в ближайшее время устраниить различия в терминологии, видах и подходах к определению стоимости объектов нематериальных активов в бухгалтерском финансовом и налоговом учете» [8, с. 1047]. Сомнения в возможностях и целесообразности такого сближения

и даже их интеграции заключаются в общей многолетней тенденции разделения бухгалтерского учета и налогообложения, обусловленной принятием за основу их развития англо-саксонской учетной практики, а также значительными затратами, произведенными как при их разделении, так и при реализации решения по их сближению. Хотя Минфин России неоднократно провозглашал: одним из направлений развития системы налогообложения является интеграция бухгалтерского и налогового видов учета.

По правилам, предусмотренным ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», утвержденным приказом Минфина России от 30.05.2022 № 86н, нематериальные активы представляют собой такие виды имущества коммерческой организации, которые одновременно обладают признаками, приведенными в пункте 4 стандарта [3], а именно: отсутствие материально-вещественной формы; предназначение для обычной деятельности по производству и продаже продукции, работ, услуг и для



управленческих нужд; необходимость использования в течение более 12 месяцев или на протяжении обычного операционного цикла; способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем в связи с наличием у организации исключительных прав на них, прав по лицензионным договорам, иным документам, доступ к которым она может ограничить; выделение (идентификация) из других активов и отделенность от них. Эти признаки дают возможность, как указано в пункте 5 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» [3], отнести к нематериальным активам такие их группы, как результаты интеллектуальной деятельности; средства индивидуализации юридического лица, товаров, работ, услуг, не созданные в самих организациях; разрешения (лицензии) на осуществление разных видов деятельности.

Результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации юридического лица как виды имущества коммерческой организации и в отмененном ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» идентифицировались как такие же активы [13, с. 152]. Что касается разрешений (лицензий) на осуществление разных видов деятельности, то они, на наш взгляд, вряд ли могут рассматриваться как имеющие интеллектуальное происхождение, которое служит одним из основополагающих условий создания такого особого продукта, как нематериальные активы, приносящего бизнесу выгоды. В связи с этим считаем, что, несмотря на включение разрешений (лицензий) на разные виды деятельности в состав нематериальных активов, оно носит искусственный характер. По данному вопросу некоторые специалисты высказываются более категорично. Они полагают: «Лицензии на осуществление видов деятельности никак не могут быть НМА, так как они ежегодно оплачиваются в виде пошлины и не имеют затрат на их создание, а главное, не связаны с интеллектуальной деятельностью организации» [12, с. 256–267]. Акцентируя внимание на главном свойстве нематериальных активов — обусловленность интеллектуальной деятельностью, — Т.Ю. Серебрякова и Е.В. Карпова указывают также на другие признаки разрешений (лицензий) на осуществление разных видов деятельности, несвойственные нематериальным активам, — оплата ежегодной пошлины

за пользование лицензией и отсутствие затрат на их создание. Полагаем, что оплата пошлины практически не оказывает влияния на идентификацию активов как нематериальных. Кроме того, лицензии в принципе не имеют затрат на их создание, однако затраты на их приобретение считаются по нормам подпункта «а» пункта 5 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [2] одним из составных компонентов капитальных вложений в нематериальные активы.

В соответствии с пунктом 10 стандарта в нем приведены также правила бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности гудвила как вида активов. По вопросу, является ли он нематериальным активом или особым видом активов, не имеющим материально-вещественной формы, в ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» прямого ответа не дано. Однако отдельные авторы, не сомневаясь, относят гудвил к нематериальным активам [8, с. 1046; 9, с. 12; 11, с. 11].

По нашему мнению, одновременное наличие признаков, определяющих актив как нематериальный в пункте 4 стандарта, у гудвила отсутствует, на что косвенно указывают установленные правила его признания и учета. Так, в пункте 10 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» указано, что гудвил является активом организации, его определение и признаки установлены МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина от 28.12.2015 № 217н. Рассматривая гудвил как вид активов безотносительно к их определенному виду, исследователи также пришли к выводу о самостоятельности гудвила как актива, являющегося источником будущих выгод коммерческой организации [6, с. 3; 7, с. 85]. Исходя из приведенного, можно сделать вывод: гудвил в настоящее время рассматривается как особый вид активов и специфический объект бухгалтерского учета, при возникновении которого его учет в субъекте бизнеса следует вести по правилам МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов». Причем самостоятельно созданный организацией гудвил объектом бухгалтерского учета не признается и не находит отражения в учетном процессе и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Практика применения МСФО в российских условиях свидетельствует о серьезных сложностях и высокой трудоемкости выполнения их положений, низкой результативности от использования сформированной учетной и отчетной информации. Хотя отдельные исследователи настроены более оптимистично, полагая, что переход на международные правила улучшает не только инвестиционный климат и качество корпоративного управления, но и ведет к росту конкурентоспособности бизнеса и др. [11, с. 29–30]. Подобное суждение, на наш взгляд, вряд ли учитывает современную политическую и экономическую ситуацию в России. Только компании, размещающие ценные бумаги на зарубежных фондовых рынках, число которых постоянно уменьшается из-за экономических санкций западных стран, обязаны применять МСФО при формировании финансовой отчетности. Большинство российских субъектов экономики не заинтересованы в применении не только МСФО, но и обновленных российских стандартов, основанных на международной учетной практике. В связи с этим считаем справедливым и актуальным мнение Т.Ю. Серебряковой и Е.В. Карповой: «Обоснование применения МСФО в обычных российских компаниях не имеет практического смысла, а наоборот, приводит к потере объективности содержания как бухгалтерского учета, так и отчетности по его итогам, и, как следствие, их достоверность, информативность и аналитичность снижаются» [12, с. 247].

Результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации по нормам пункта 1 статьи 1225 Гражданского кодекса РФ подлежат правовой охране, а их полная номенклатура приведена в гражданском законодательстве. Однако особенности состава такого имущества, который характерен для нематериальных активов коммерческой организации, определены пунктом 8 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». В нем закреплена норма, устанавливающая правила списания затрат организации по созданию средств индивидуализации (фирменного наименования, товарных знаков, знаков обслуживания) собственными силами. Они должны быть признаны расходами периода, в котором понесены, и учитываться в соответствии с ПБУ 10/99 «Рас-

ходы организации», утвержденным приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33н, что, на наш взгляд, является разумным. Пункт 8 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», по нашему мнению, не требует дополнения и выполнения рекомендации И.А. Лисовской и Н.Г. Трапезниковой [10, с. 8] об уточнении содержания термина «созданные собственными силами организации», а также решения вопроса о признании таких расходов капитальными вложениями или расходами периода.

Новацией бухгалтерского учета нематериальных активов на этапе признания и постановки на баланс является исчисление их первоначальной стоимости. В соответствии с пунктом 13 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» такая стоимость формируется, как совокупность капитальных вложений, связанных с объектом нематериальных активов, до момента его признания в бухгалтерском учете [3]. Пунктом 6 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» установлено: капитальные вложения в бухгалтерском учете признаются при одновременном соблюдении двух условий. Первое условие состоит в том, что понесенные затраты дадут возможность получить экономические выгоды в течение более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев. Во-вторых, сумма понесенных затрат или величина, приравненная к ней, определены. Особенностью состава капитальных вложений в нематериальные активы по обновленным правилам является также то, что ими признаются не только затраты при первоначальном создании, приобретении объектов нематериальных активов, как это было в первоначальной редакции ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», но и при последующем их улучшении. В состав первоначальной стоимости нематериальных активов включаются как сумма, оплаченная правообладателю актива, так и государственные пошлины, иные аналогичные платежи, идентифицированные в пункте 10 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» как затраты, признаваемые капитальными вложениями.

Введение ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» вызвало необходимость принятия решения об определении лимита стоимости нематериальных активов, которые приняты на учет. Причем коммерческая организация



может не вводить лимит стоимости имущества, идентифицированного как нематериальные активы. В таком случае, независимо от их первоначальной стоимости, рассчитанной на дату признания объекта нематериальных активов в бухгалтерском учете, они будут поставлены на учет на основании Акта приемки-передачи нематериальных активов, который в соответствии с приказом руководителя организации об учетной политике может служить первичным учетным документом на их оприходование. Для постановки на учет организация имеет право разработать и принять другой первичный учетный документ, представленный в ее учетной политике. В принятом документе должны найти отраженные реквизиты, поименованные в пункте 1 статьи 6 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [1] — наименование документа, дата его составления, наименование экономического субъекта, его сформировавшего, содержание факта хозяйственной жизни и др.

Если коммерческой организацией принято решение о разделном учете объектов, обладающих признаками нематериальных активов, в связи с установлением лимита стоимости таких объектов, тогда следует руководствоваться определением существенности их первоначальной стоимости. По нормам статьи 13 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» она рассчитывается как «общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта нематериальных активов в бухгалтерском учете» [3]. Уровень существенности информации о таких активах для пользователей и соответственно лимит признания объекта нематериальным активом или малооценным нематериальным активом устанавливаются организацией самостоятельно, прописываются в учетной политике, а ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» применяется только по тем активам, первоначальная стоимость которых выше принятого лимита за единицу. В таком случае затраты на приобретение и создание малооцененных нематериальных активов, сформированные на этапе капитальных вложений, после завершения последних будут идентифицироваться в бухгалтерском учете как текущие расходы.

Первоначально они как затраты на приобретение и создание нематериальных активов,

идентифицированные как капитальные вложения, будут собираться на синтетическом счете 08 «Капитальные вложения», субсчете 5 «Приобретение нематериальных активов» или субсчете 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ». После завершения работ следует рассчитать сумму фактических затрат на приобретение, создание, улучшение объектов нематериальных активов или, по нашему мнению, фактическую себестоимость капитальных вложений. Для расчета фактических затрат следует руководствоваться правилами пункта 9 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», согласно которым «затратами считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с осуществлением капитальных вложений» [2].

На этапе завершения капитальных вложений в нематериальные активы производится сравнение фактических затрат на них и установленного лимита их стоимости и отнесение объектов к соответствующей группе — нематериальным активам или малооценным нематериальным активам.

На дату завершения капитальных вложений в объекты нематериальных активов те из них, первоначальная стоимость которых выше лимита, приходуются, а их первоначальная стоимость на основании Акта приемки-передачи нематериальных активов списывается бухгалтерской записью: дебет счета 04 «Нематериальные активы», кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Одновременно открывается Карточка учета нематериальных активов типовой межотраслевой формы № НМА-1, утвержденная постановлением Госкомстата России от 30.10.07 № 71а, либо другой регистр аналитического учета, разработанный в организации самостоятельно и представленный в приказе руководителя коммерческой организации «Об учетной политике» и содержащий необходимые реквизиты.

Малоценные нематериальные активы (знак обслуживания, программы для ПЭВМ и другие активы, имеющие незначительную стоимость) «признаются расходами периода, в котором завершены капитальные вложения, связанные с приобретением, созданием этих активов» (пункт 7 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные

активы») [3]. В большинстве случаев такие виды малоценных нематериальных активов используются для общехозяйственных, управленческих нужд, но, признаваемые расходами периода, они должны быть списаны на увеличение прочих расходов коммерческой организации бухгалтерской записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Она соответствует корреспонденции счетов, приведенной в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (в ред. приказа от 08.11.2010 № 142н) [5]. В ситуации, когда происходит списание малоценных нематериальных активов и стоимость их достаточно высока, коммерческая организация может принять решение, отразив его в учетной политике, что при отнесении их стоимости (фактической себестоимости) на расходы периода они предварительно включаются в состав предстоящих расходов бухгалтерской записью по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Установление срока полезного использования малоценных нематериальных активов позволит списать их стоимость (фактическую себестоимость) на уменьшение фи-

нансового результата коммерческой организации в течение всего периода, когда они будут приносить ей доходы. В этой ситуации следует выполнить бухгалтерскую запись по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» и кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов».

При составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрытии информации в ней следует представить решение, принятое в отношении установления или неустановления лимита по используемым коммерческой организацией нематериальным активам.

Таким образом, внедрение норм идентификации и принятия на учет объектов нематериальных активов в соответствии с ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» требует серьезной работы по установлению новаций, их пониманию и трактовке в теории и практике бухгалтерского учета соответствующего вида внеоборотных активов. В результате такой работы можно будет датьзвешенную оценку выполнению требования рациональности, установленного ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» при практическом использовании новых правил и предполагающего расчет соотношения между затратами на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезностью (ценностью) этой информации [4].

Литература

1. Федеральный закон от 6.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 12.12.2023 № 579-ФЗ). — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/
2. Капитальные вложения (ФСБУ 26/2020). Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения"» (в ред. приказа от 30.05.2022 № 87н). — URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133538
3. Нематериальные активы (ФСБУ 14/2022). Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 "Нематериальные активы"». — URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=136829
4. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008). Приказ Минфина России от 6.10.2008. № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)») (в ред. от 7.02.2020 № 18н). — URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=2260
5. Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (в ред. приказа от 8.11.2010 № 142н). — URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=2293



6. Антошина О.А. Разъяснения по применению федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Нематериальные активы» (ФСБУ 14/2022): методическое руководство. — М.: Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона, 2024. — 110 с.

7. Арчакова-Ужахова М.Б. Практические аспекты учета сделок по объединению бизнеса в топливно-энергетическом секторе // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. — 2019. — № 2. — С. 84–89.

8. Волкова М.В. Бухгалтерский и налоговый учет нематериальных активов // Экономика и предпринимательство. — 2022. — № 4. — С. 1044–1047.

9. Демяхина Е.В. Анализ изменений в бухгалтерском учете нематериальных активов в связи с переходом на новый стандарт // Вестник Таганрогского института управления и экономики. — 2023. — № 3. — С. 9–13.

10. Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Особенности признания отдельных объектов нематериальных активов с позиций ФСБУ 14/2022 // Международный бухгалтерский учет. — 2023. — Т. 26, № 1. — С. 4–27.

11. Сафонов Д.В., Терехова Е.Ю. Изменения в бухгалтерском учете нематериальных активов: что необходимо учитывать при регистрации, учет и оценке // Вестник Академии Пастухова. — 2023. — № 1 (29). — С. 8–12.

12. Серебрякова Т.Ю., Карпова Е.В. Проблемы учета нематериальных активов по новому стандарту на этапе их идентификации // Международный бухгалтерский учет. — 2024. — Т. 27, № 3. — С. 244–263.

13. Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007). Утверждено приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н (в ред. от 16.05.2016 № 64н) // Положения и стандарты по бухгалтерскому учету. — М.: Проспект. 2024. — С. 152–159.

ПОВЫШЕНИЕ МРОТ С 1 ЯНВАРЯ 2025 ГОДА: КАКИЕ ВЫПЛАТЫ НУЖНО ПЕРЕСМОТРЕТЬ

С 1 января 2025 года МРОТ составит 22 440 руб. (вместо 19 242 руб.). Показатель нужен работодателям для расчета ряда выплат сотрудникам: зарплат, отпускных и командировочных, больничных.

Ситуация	Минимальный размер зарплаты
Организация финансируется из федерального бюджета	22 440 руб.
Нет регионального соглашения о минимальной зарплате на 2025 год	22 440 руб.
Есть региональное соглашение с минимальной зарплатой не больше 22 440 руб.	22 440 руб.
Есть региональное соглашение с минимальной зарплатой больше 22 440 руб., но организация отказалась в нем участвовать	22 440 руб. (с последующим повышением)
Есть региональное соглашение с минимальной зарплатой больше 22 440 руб., организация участвует в нем	По региональному соглашению

Повышение окладов не единственный способ достичь уровень зарплаты до «минималки». Сделать это можно за счет иных выплат. Допустимо использовать, например, спецдоплаты сотрудникам, у которых зарплата ниже МРОТ.

Ряд выплат нельзя включать в расчет «минималки». К ним относят:

- оплату сверхурочной, ночной работы, работы в выходные и праздники;
- «северные» надбавки и районные коэффициенты;
- зарплату внутренних совместителей (ее выплачивают по отдельному трудовому договору);
- доплату за совмещение должностей;
- оплату допработы педагогам (за классное руководство, проверку письменных работ, заведование кабинетами, лабораториями и др.);
- выплаты, которые не являются элементом оплаты труда, поскольку носят социальный, а не стимулирующий

характер (к ним могут отнести, к примеру, премии к праздникам);

- выплаты, которые ваш регион запретил включать в расчет «минималки».

Отпускные и командировочные

Из-за повышения МРОТ оплату отпуска и командировки нужно пересчитать, только если выполняются 2 условия:

- фактический средний заработок сотрудника за расчетный период меньше 22 440 руб.;
- отпуск или командировка начались до 1 января 2025 года.

Документ:
Федеральный закон от 29.10.2024 N 365-ФЗ
<https://www.consultant.ru/legalnews/26793/>
31 октября 2024 г.