

О признании в бухгалтерском учете нематериальных активов

On Recognition of Intangible Assets in Accounting

УДК 657.2

DOI: 10.12737/1998-0701-2025-11-1-17-23

О.Е. Ваганова, канд. экон. наук, доцент, Московский финансово-промышленный университет «Синергия»
e-mail: Olga552005552005@mail.ru

O.E. Vaganova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Moscow Financial and Industrial University «Synergy»
e-mail: Olga552005552005@mail.ru

А.А. Волкова, канд. экон. наук, доцент, Московский финансово-промышленный университет «Синергия»
e-mail: volkova_aa@rambler.ru

A.A. Volkova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Moscow Financial and Industrial University «Synergy»
e-mail: volkova_aa@rambler.ru

С.В. Языкова, канд. экон. наук, доцент, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и налогообложения, Московский финансово-промышленный университет «Синергия»
e-mail: sv.yaz@bk.ru

S.V. Yazykova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of the Department of Accounting and Taxation, Moscow Financial and Industrial University «Synergy»
e-mail: sv.yaz@bk.ru

Аннотация. С учетом произошедших в 2024 году изменений в нормативном регулировании бухгалтерского учета нематериальных активов в статье обозначены проблемные вопросы и предложены пути их решения путем систематизации учетных критериев признания нематериальных активов. Авторами обобщены факторы, влияющие на процедуру признания нематериальных объектов, и предложены методики отражения последних на счетах бухгалтерского учета.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, нематериальные активы, признание, краткосрочные права, исключительные и неисключительные права.

Abstract. Taking into account the changes that took place in 2024 in the normative regulation of accounting for intangible assets, the article identifies problems and suggests ways to solve them through the systematization of accounting criteria for the recognition of intangible assets. The authors summarize the factors influencing the recognition procedure for intangible objects in accounting and suggests methods for their presentation on accounts.

Keywords: accounting, intangible assets, recognition, short-term rights, exclusive and non-exclusive rights.

С 1 января 2024 г. вступили в силу новый Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ 14/2022) «Нематериальные активы» [5] (далее — ФСБУ 14/2022), а также изменения в Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ 26/2020) «Капитальные вложения» [6]. Информационное сообщение Минфина России от 18 июля 2022 г. № ИС-учет-40 [8] обозначило основные новации этих документов. Надо отметить, что изменился состав нематериальных активов (НМА), а также подходы к их признанию в учете. Однако практика применения нового порядка учета нематериальных активов в 2024 г. обозначила ряд проблем, связанных с классификацией объектов в качестве НМА. А это требует уточнения методики их отраже-

ния на счетах бухгалтерского учета (в том числе это касается активов, которые не являются нематериальными в свете новых правил).

В соответствии с п. 4 ФСБУ 14/2022 для целей бухгалтерского учета объектом нематериальных активов считается актив, характеризующийся одновременно следующими признаками:

«а) не имеет материально-вещественной формы;

б) предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд либо

для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;

в) предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

г) способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана), на получение которых организация имеет право (в частности, в отношении такого актива у организации при его приобретении (создании) возникли исключительные права, права в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование права на такой актив) и доступ иных лиц к которым организация способна ограничить;

д) может быть выделен (идентифицирован) из других активов или отделен от них» [5].

Нематериальные объекты бухгалтерского учета весьма разнообразны по своей природе, и нередко имеют уникальный характер, поэтому правильная квалификация объекта может вызвать ряд затруднений. Зачастую требуется профессиональное суждение, так как один и тот же объект можно отразить на счетах бухгалтерского учета по-разному. Это связано с наличием ряда факторов, влияющих на результаты бухгалтерских операций, и определяет необходимость систематизации этих факторов и разработки алгоритма, позволяющего в рамках норм, определенных новым стандартом, достоверно и рационально отразить факты хозяйственной жизни с позиции бухгалтерского учета.

В 2024 г. Фондом негосударственного регулирования бухгалтерского учета были разработаны две рекомендации, посвященные учету нематериальных активов:

Рекомендация Р-163/2024-КПР «Краткосрочные права» (дата утверждения 13.06.2024 г.) [9].

Рекомендация Р-164/2024-КпР «Неисключительные права пользования результатами интеллектуальной деятельности» (дата утверждения 26.09.2024 г.) [10].

Эти документы посвящены довольно узким вопросам учета неисключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, в том числе краткосрочных прав с периодом

использования не более 12 месяцев. Однако это как раз подтверждает, что сам федеральный стандарт не определяет эти вопросы, в связи с чем и требуется разработка методологических подходов к учету подобных активов.

Используя примеры из практики, рассмотрим возможные варианты отражения в бухгалтерском учете объектов, обладающих признаками, установленными в стандарте.

Отсутствие материально вещественной формы — первый определяющий критерий, который проверяется на соответствие, в то же время не все активы, у которых отсутствует материально вещественная форма, будут отражены в составе нематериальных, даже при выполнении прочих условий.

Ситуация 1. Организация по долгосрочному договору операционной аренды получила оборудование и установила на это оборудование новое программное обеспечение (далее ПО), приобретенное по лицензионному договору. Данное программное обеспечение не является уникальным и может быть использовано не только на данном оборудовании, но и на других объектах. Поэтому с точки зрения соблюдения критериев признания, установленных в ФСБУ 14/2022, — это ПО является нематериальным активом. Вместе с тем если сроки, обозначенные в договоре аренды, и срок полезного использования оборудования сопоставимы, то затраты на такое ПО можно признать в составе «затрат арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях» [7].

Возможные варианты отражения этого факта хозяйственной жизни в бухгалтерском учете представлены в табл. 1.

Таблица 1

Варианты отражения в бухгалтерском учете

Решение 1	Решение 2
Объект признается НМА в бухгалтерском учете, так как одновременно выполняются все характеристики, предусмотренные в п. 4 ФСБУ 14/2022	Объект не признается НМА, затраты на приобретенное ПО присоединяются к фактической стоимости права пользования активом (ППА) (п. 13 ФСБУ 25/2018)

Источник: разработка авторов.



Способность приносить экономические выгоды организации является важным критерием при квалификации объекта в бухгалтерском учете. Так, использование нематериальных активов в обычной деятельности организации может приводить к снижению затрат (трудовых или материальных), способствовать продажам, обеспечивать ведение определенных видов деятельности.

Все это можно расценить, как «способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана), на получение которых организация имеет право...» [5].

Следует заметить, что право на получение экономических выгод может подтверждаться как исключительным, так и не исключительным способом, поэтому наличие исключительных прав на объект не является обязательным индикатором для признания этого объекта нематериальным активом. Отметим, что и не подлежащие охране учетные единицы включаются в состав НМА при одновременном выполнении классификационных характеристик.

Таким образом состав нематериальных активов в бухгалтерском учете расширяется за счет новых объектов, например неисключительных прав, подтвержденных лицензией (исключительно или неисключительной). В то же время нужно обратить внимание, что в Рекомендации Р-164/2024-КпР отмечаются случаи, когда подобные неисключительные права не обязательно признавать как нематериальный актив. Рассуждения строятся на том, что приобретение неисключительных прав пользования результатами интеллектуальной деятельности, в том числе, может обеспечиваться предоставлением услуг по доступу к программному обеспечению и облачным сервисам, а также по их обновлению и техническому обслуживанию. Зачастую их трудно отличить от прав лицензиата, соответствующих признакам нематериального актива. В п. 3 Рекомендации Р-164/2024-КпР обозначены индикаторы, позволяющие это сделать, а именно:

- «...возможность доступа к результатам интеллектуальной деятельности лицензиатом исключительно через облачный сервис лицензиара;

- обязательное (по условиям договора) нахождение материального носителя используемых результатов интеллектуальной деятельности у лицензиара;

- контроль лицензиаром кодов (шифров, паролей) доступа лицензиата к используемым результатам интеллектуальной деятельности, возможность лицензиара заблокировать доступ лицензиата к результатам интеллектуальной деятельности;

- нахождение у лицензиара (контроль лицензиаром) материальных или нематериальных объектов, без которых невозможно пользоваться результатами интеллектуальной деятельности;

- невозможность пользоваться результатами интеллектуальной деятельности без технической поддержки, которая по условиям договора может предоставляться исключительно лицензиаром» [10].

Можно сказать, приобретение неисключительных прав пользования результатами интеллектуальной деятельности, в том числе, может обеспечиваться предоставлением услуг по доступу к программному обеспечению и облачным сервисам, а также по их обновлению и техническому обслуживанию. Зачастую, их трудно отличить от прав лицензиата, соответствующих признакам нематериального актива. А в рекомендации сформулированы признаки позволяющие это сделать.

Ситуация 2. Рассмотрим возможные подходы к отражению в учете организации неисключительных прав на ПО (простая неисключительная лицензия), сроком полезного использования 24 месяца. Доступ к ресурсу осуществляется по логину и паролю. Объект соответствует всем критериям признания (п. 4 ФСБУ 14/2022).

В табл. 2 представим возможные подходы к отражению такого объекта в бухгалтерском учете.

Срок полезного использования актива служит важным критерием для целей бухгалтерского учета. Он используется при квалификации основных средств и запасов, внеоборотных и оборотных активов, долгосрочных и краткосрочных обязательств.

В то же время в ФСБУ 14/2022 нет указаний на порядок учета объектов, удовлетворяющих всем критериям признания, кроме условия

Таблица 2

Варианты отражения
в бухгалтерском учете

Решение 1	Решение 2
Объект признается НМА в бухгалтерском учете, так как одновременно выполняются все характеристики, предусмотренные в п. 4 ФСБУ 14	Объект не признается НМА в бухгалтерском учете, а отражается в составе дебиторской задолженности с равным включение соответствующих сумм в расходы в течение 24 месяцев по Рекомендации Р-164/2024

Источник: разработка авторов.

о сроке полезного использования. В Международном стандарте МСФО 38 «Нематериальные активы», на основе которого перерабатывался наш отечественный стандарт, ограничения по сроку использования нет. Это отмечается и в Рекомендации Р-163/2024-КПР [9], и предлагается права со сроком использования 12 месяцев и менее отражать в качестве активов. Однако рекомендация не уточняет, что это за актив, а только рассматривает подходы к его оценке и отражению в бухгалтерской отчетности, не указывая конкретные счета бухгалтерского учета для его отражения.

В соответствии с ФСБУ 14/2022 краткосрочные права со сроком 12 и менее месяцев не являются НМА, при этом они удовлетворяют всем остальным характеристикам, перечисленным в п. 4 этого стандарта, и величина затрат на их приобретение может быть весьма существенной.

Ситуация 3. Изменим условия Ситуации 2 в части срока полезного использования неисключительных прав на ПО с 24 месяцев на 12 месяцев. Объект соответствует всем критериям признания (п. 4 ФСБУ 14/2022) за исключением срока использования.

Возможные варианты отражения этого объекта в бухгалтерском учете представлены в табл. 3.

С 2024 г. организация вправе установить в учетной политике стоимостной критерий для малоценных НМА. В соответствии с п. 7 ФСБУ 14/2022 «Организация может принять решение не применять настоящий Стандарт

Таблица 3

Варианты отражения
в бухгалтерском учете

Профессиональное суждение: Объект не признается НМА в бухгалтерском учете, так как одновременно не выполняются все характеристики, предусмотренные в п. 4 ФСБУ 14/2022	
Решение 1	Решение 2
Объект списывается на расходы в периоде приобретения и отражается, например, на забалансовом счете в соответствии с п. 9 ФСБУ 14/2022	Объект отражается в составе дебиторской задолженности с равным включение соответствующих сумм в расходы в течение 12 месяцев по Рекомендации Р-163/2024-КПР

Источник: разработка авторов.

в отношении активов, характеризующихся признаками, установленными пунктом 4 настоящего Стандарта, но имеющих стоимость за единицу ниже лимита, установленного организацией. Указанный лимит устанавливается с учетом существенности информации о таких активах...» [5].

Ситуация 4. Дополним условия Ситуации 2 — стоимость приобретенных неисключительных прав на ПО по договору составляет меньше величины установленного в учетной политике лимита. Объект соответствует всем критериям признания (п. 4 ФСБУ 14/2022), за исключением стоимостного (табл. 4).

Таблица 4

Варианты отражения
в бухгалтерском учете

Профессиональное суждение: Объект не признается НМА в бухгалтерском учете, так как при одновременном выполнении все характеристик, предусмотренных п. 4 ФСБУ 14, объект не удовлетворяет стоимостному критерию, определенному в учетной политике.	
Решение 1	Решение 2
Объект списывается на расходы после завершения капитальных вложений и отражается, например, на забалансовом счете (п. 7 ФСБУ 14/2022)	Объект отражается в составе дебиторской задолженности с равным включением соответствующих сумм в расходы в течение 24 месяцев по Рекомендации Р-164/2024

Источник: разработка авторов.



Учитывая вышесказанное, кроме анализа базовых характеристик, установленных ФСБУ 14/2022 для признания в учете нематериальных объектов и правильной их классификации, можно выделить еще ряд важных факторов, требующих анализа и влияющих на порядок отражения в бухгалтерском учете:

- взаимосвязь с другим материальным объектом (основным средством или ППА);
- наличие в учетной политике организации установленного стоимостного критерия и его величина;

- существенность затрат, связанных с созданием (приобретением) объекта.

Изучение признаков, единовременное соблюдение которых приводит к признанию в бухгалтерском учете нематериальных активов, обобщение факторов, дополнительно влияющих на данный процесс, позволило разработать алгоритм их применения на практике (рис. 1).

Таким образом, в рамках проведенного в работе исследования можно выделить четыре основных варианта отражения в бухгалтерском

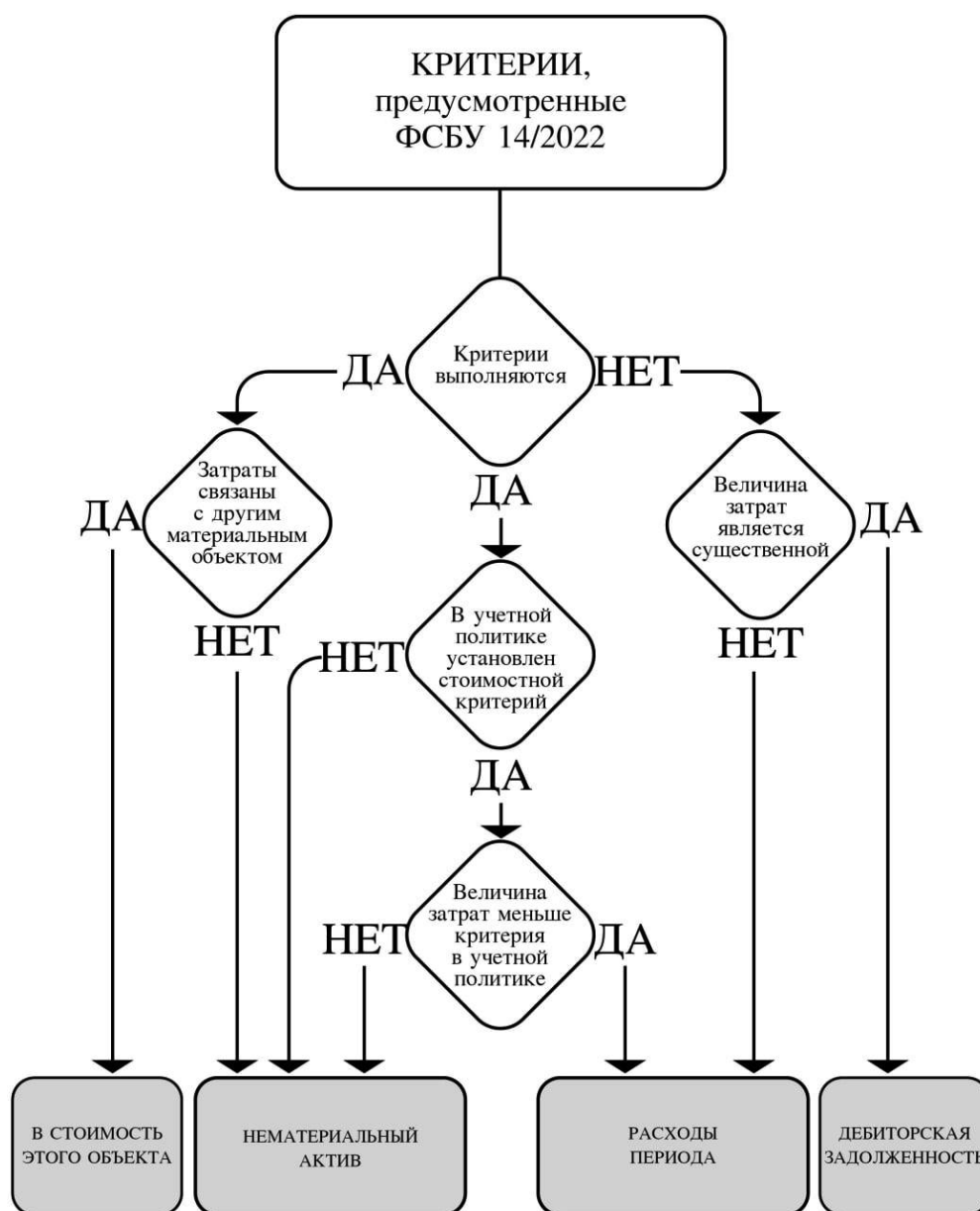


Рис. 1. Алгоритм признания нематериальных объектов в бухгалтерском учете
Источник: разработка авторов.

учете нематериальных объектов, частично или полностью соответствующих признакам, установленным ФСБУ 14/2022, т.е. они могут отражаться как:

- нематериальные активы;
- расходы периода;
- дебиторская задолженность;
- затраты, формирующие первоначальную стоимость основных средств или фактическую стоимость прав пользования активами.

Рассмотрим методику их отражения на счетах бухгалтерского учета (табл. 5).

Заключение

Нематериальные объекты, в силу их разнообразия могут быть классифицированы как различные объекты бухгалтерского учета. На это влияют как нормативные ограничения признания, так и иные факторы, выявленные и систематизированные в работе. Предложенный авторами алгоритм признания нематериальных объектов может служить эффективным инструментом развития практической методики, а систематизация подходов отра-

Таблица 5

Методика отражения в бухгалтерском учете расходов на приобретение нематериальных объектов

Содержание хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета
<i>Как нематериальные активы</i>		
Отражение капитальных вложений в НМА	08, субсчет «Вложения в НМА»	60
Принятие к учету объекта в качестве НМА	04	08, субсчет «Вложения в НМА»
Начисление амортизации в соответствии с выбранным способом и периодичностью	20, 26, 44 и др.	05, субсчет «Амортизация НМА»
Отражение убытков от обесценения, выявленных по результатам проверки	91.2	05, субсчет «Обесценение НМА»
<i>Как расходы периода (вариант 1)</i>		
Отражение капитальных вложений в НМА	08, субсчет «Вложения в НМА»	60
Отнесение на расходы малоценных НМА	20, 26, 44 и др.	08, субсчет «Вложения в НМА»
Отражение этих объектов за балансом в течение срока полезного использования	013 «Малоценные НМА»	
<i>Как расходы периода (вариант 2)</i>		
Отнесение на расходы активов, не признаваемых в составе НМА	20, 26, 44 и др.	60
Отражение этих объектов за балансом в течение срока действия прав	012 «Активы, не признанные в составе НМА»	
<i>Как дебиторская задолженность</i>		
Отражение активов, не признаваемых в составе НМА	76, субсчет «Приобретение прав на РИД и СИД»	60
Отнесение частями на расходы текущего периода в течение срока действия прав	20, 26, 44 и др.	76, субсчет «Приобретение прав на РИД и СИД»
<i>Как затраты, формирующие первоначальную стоимость основных средств</i>		
Отражение капитальных вложений в ОС	08, субсчет «Вложения в ОС»	60
Признание в составе первоначальной стоимости ОС	01, субсчет «Собственные ОС»	08, субсчет «Вложения в ОС»
<i>Как затраты, формирующие фактическую стоимость права пользования активом</i>		
Отражение капитальных вложений в ОС	08, субсчет «Вложения в ППА»	60
Признание в составе первоначальной стоимости ОС	01, субсчет «Арендованное имущество»	08, субсчет «Вложения в ППА»



жения нематериальных объектов в бухгалтерском учете — способствовать формированию качественной учетной информации и повы-

шению достоверности и прозрачности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Литература

1. Поленова С.Н. Некоторые вопросы формирования информации о нематериальных активах в бухгалтерском учете коммерческой организации // Аудитор. — 2024. — Т. 10, № 7. — С. 27–31.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 14.12.2020) [Электронный ресурс]. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193595/
3. Гражданский кодекс РФ (часть 4) от 18.06.2006 № 230-ФЗ (в ред. от 30.01.2024 № 4-ФЗ) [Электронный ресурс]. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/
4. Федеральный закон от 6.11.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 12.12.2023 № 579-ФЗ) [Электронный ресурс]. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/
5. Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ 14/2022) «Нематериальные активы», утвержденный приказом Минфина РФ от 30.05.2022 № 86н [Электронный ресурс]. — URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=136829-prikaz_minfina_rossii_ot_30.05.2022__86n_ob_utverzhdanii_federalnogo_standarta_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_142022_nematerialnye_aktivy
6. Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ 26/2020) «Капитальные вложения», утвержденный приказом Минфина РФ от 17.09.2020 № 204н (ред. от 30.05.2022 N 87н) [Электронный ресурс]. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/4202162b3f1be45ec732fa00352d93a28db03f6a/
7. Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ 25/2018) «Бухгалтерский учет аренды» утвержденный приказом Минфина РФ от 16.10.2018 № 208н (ред. от 29.06.2022 N 101н) [Электронный ресурс]. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/715e3bc3ce15aeb950016a863db274e861a8bf31/
8. Новое в бухгалтерском законодательства: факты и комментарии Информационное сообщение Минфина РФ от 18 июля 2022 г. № ИС-учет-40 [Электронный ресурс]. — URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=136833-novoe_v_bukhgalterskom_zakonodatelstve_fakty_i_kommentarii
9. Рекомендация Р-163/2024-КПР «Краткосрочные права» (утверждена Комитетом по рекомендациям (КПР) 13 июня 2024 г.) [Электронный ресурс]. — URL: http://bmcenter.ru/Files/R-KpR_Kratkosrochniye_NMA
10. Рекомендация Р-164/2024-КпР «Неисключительные права пользования результатами интеллектуальной деятельности» (утверждена Комитетом по рекомендациям (КПР) 26 сентября 2024 г.) [Электронный ресурс]. — URL: http://bmcenter.ru/Files/R-KpR_Neiskluchitelniye_prava_polzovaniya_RID