

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ КАК РЕЗУЛЬТАТА ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ***Гульнара Ильсуровна АЛЕКСЕЕВА**

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета в финансово-кредитных и некоммерческих организациях, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Москва, Российская Федерация
consulting777@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 3561-2927

История статьи:

Получена 05.07.2017

Получена в доработанном
виде 17.01.2018

Одобрена 12.02.2018

Доступна онлайн 15.03.2018

УДК 657

JEL: M41

Аннотация

Предмет. Теоретико-методологические положения учета нематериальных объектов как результата инновационной деятельности хозяйствующих субъектов в российской практике учета и системе Международных стандартов финансовой отчетности.

Цели. Исследовав действующие российские нормативно-правовые акты и требования МСФО по отражению в бухгалтерском учете нематериальных активов, а также проект Федерального стандарта бухгалтерского учета «Нематериальные активы» (НМА), выявить их сходства и различия. Раскрыть планирующиеся в российской практике изменения в учете НМА. Выработать рекомендации по гармонизации российских и международных стандартов учета НМА.

Методология. Использованы такие методы исследования, как сравнение, анализ, обобщение и систематизация.

Результаты. На основе критического анализа различных научных точек зрения в отношении подходов к отражению в учете хозяйствующих субъектов интеллектуальной собственности как объекта НМА, российских и международных стандартов учета систематизированы сходства и различия подходов к отражению НМА в действующих российских нормативных документах и МСФО. Анализ проекта ФСБУ «Нематериальные активы» показал расхождения между действующими в РФ правилами учета НМА и описанными в проекте. Проект ФСБУ сближает российские и международные правила, введение которого в действие приведет к отмене не только ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», но и ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Предложено в проекте ФСБУ уточнить определение категории «Затраты», внести определение амортизируемой стоимости актива, приведены примеры деятельности исследований и разработок. Обоснована необходимость внесения изменений в российские формы финансовой отчетности при утверждении проекта ФСБУ «Нематериальные активы».

Выводы. Проведенное исследование позволило сформулировать вывод о сближении российской методологии бухгалтерского учета объектов НМА с МСФО при утверждении проекта ФСБУ «Нематериальные активы», что уменьшит затраты экономических субъектов на трансформацию финансовой отчетности в формат МСФО.

Ключевые слова:

нематериальные активы,
РСБУ, МСФО,
инновационная
деятельность

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

Для цитирования: Алексеева Г.И. Теоретико-методологические основы учета нематериальных активов как результата инновационной деятельности хозяйствующих субъектов // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 3. – С. 314 – 331.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.3.314>

Современная российская экономика отличается процессом сложных институциональных изменений, которые связаны с переходом на инновационный путь развития.

Согласно Федеральному закону от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (далее – Закон № 127-ФЗ) инновационная деятельность – это «деятельность (включая научную, технологическую, организационную, финансовую и коммерческую деятельность), направленная на реализацию инновационных проектов, а также на создание инновационной инфраструктуры и обеспечение ее деятельности»¹, а инновационный проект представляет собой «комплекс направленных на достижение экономического эффекта мероприятий по осуществлению инноваций, в том числе по коммерциализации научных и (или) научно-технических результатов»². Таким образом, инновационный процесс состоит из нескольких этапов: от идеи до коммерциализации инновационного продукта, являющегося главным результатом инновационной экономики и обладающего «следующими свойствами: является реализацией (внедрением) объекта интеллектуальной собственности, имеет государственные охраняемые документы (патенты, свидетельства)»³.

Различают технологические (продуктовые и процессные), организационные, маркетинговые, экологические инновации. Наибольших затрат требуют технологические (продуктовые и процессные) инновации, касающиеся целого ряда подразделений хозяйствующего субъекта и включающие в себя в соответствии с п. 310 Руководства Осло⁴ различные виды инновационной деятельности. Один из поименованных в данном документе видов инновационной деятельности – это исследования и разработки, являющиеся новыми для рынка, характеризующиеся значительным элементом новизны и разрешения научной и (или) технологической неопределенности или получением новых знаний и (или) использованием знаний для изыскания их новых применений. По типу инновации инновационные

проекты классифицируются на: новый товар; новую услугу; новый метод производства; новый метод управления; новый рынок; новый источник сырья. То есть инновационные продукты могут иметь форму как материальных, так и нематериальных объектов интеллектуальной собственности.

Нематериальные активы являются одним из наиболее сложных объектов учета. Документы, регулирующие учет нематериальных активов (НМА) в российской и международной практике, представлены в *табл. 1*.

Требования указанных документов направлены на обеспечение своевременного признания в учете объектов НМА, их достоверную оценку, правильное начисление и отражение суммы амортизационных отчислений, контроль сохранности объектов НМА, определение финансовых результатов от их продажи и прочего выбытия. Однако, как отмечает Я.И. Устинова, «анализ российских нормативных требований к бухгалтерскому учету в ряде случаев высвечивает спектр вопросов, которые в нормативных актах либо не урегулированы однозначно, либо урегулированы таким образом, что следование нормам может повлечь за собой формирование нереалистичной картины финансового положения компании в ее финансовой отчетности» [1, 2].

В современных условиях требования российских нормативных документов, регламентирующих учет НМА, в полной мере не соответствуют международным стандартам, что «нарушает целостность, концептуальное единство теории бухгалтерского учета и создает проблемы в учете объектов НМА на практике, что в условиях реализации курса государства на сближение российской системы бухгалтерского учета (далее – РСБУ) и МСФО игнорировать недопустимо»⁵ [3].

Различия между российскими и международными правилами учета НМА связаны, например, с идентификацией и признанием нематериальных активов, их первоначальной оценкой и оценкой после признания, с определением суммы амортизационных

¹ Статья выполнена в рамках прикладной НИР по государственному заданию на 2017 г. (утверждено Заместителем Председателя Правительства Российской Федерации 07.03.2017 № 1508п-П17) по теме «Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение управления инновационным развитием экономического субъекта» (ВТК-ГЗ-36-17).

² Федеральный закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

³ Там же.

⁴ Инновационные продукты. URL: https://studopedia.ru/3_179199_innovatsionnie-produkti.html

⁵ Руководство по сбору и анализу данных по инновациям (Руководство Осло). 3-е изд. М.: ЦИСН, 2010. 107 с.

⁵ Алексеева Г.И. Проблемы идентификации, признания и оценки объектов интеллектуальной собственности в финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 42. С. 27–35. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-identifikatsii-priznaniya-i-otsenki-obektov-intellektualnoy-sobstvennosti-v-finansovoy-otchetnosti-okonchanie>

Алексеева Г.И. Проблемы идентификации, признания и оценки объектов интеллектуальной собственности в финансовой отчетности (окончание) // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 43. С. 15–22. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-identifikatsii-priznaniya-i-otsenki-obektov-intellektualnoy-sobstvennosti-v-finansovoy-otchetnosti-okonchanie>

отчислений и периодом их начисления, отражением результатов переоценки [4, 5, 6].

Среди условий (критериев) признания объекта в качестве НМА следует обратить внимание на идентифицируемость и контроль над объектом.

Контроль над объектом согласно ПБУ 14/2007 означает, что «организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе, организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам»⁶. То есть одним из признаков контроля в российской практике является наличие надлежаще оформленных документов.

В соответствии с п. 1 ст. 1225 Гражданского кодекса РФ результатами интеллектуальной деятельности и приравненными к ним средствами индивидуализации являются⁷:

- «результаты интеллектуальной деятельности (РИД): изобретения; промышленные образцы; полезные модели; программы для ЭВМ; базы данных; исполнения; секреты производства (ноу-хау); фонограммы; сообщения в эфир по кабелю радиои телепередач (вещание организацией эфирного или кабельного вещания); топологии интегральных микросхем; произведения науки, литературы и искусства; селекционные достижения»;
- «средства индивидуализации: фирменные наименования; товарные знаки и знаки обслуживания; наименования мест происхождения товаров; коммерческие обозначения».

В соответствии с п. 4 ст. 129 ГК РФ участие данных объектов в обороте не допускается, отчуждаться могут лишь права на них. Кроме того:

- под интеллектуальной собственностью понимается сам неотчуждаемый объект (или объекты) данного права;
- интеллектуальные права включают в себя исключительное имущественное и ряд «личных

неимущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации. Передаваться от одного лица к другому могут лишь имущественные права на такие объекты, а также материальные носители, в которых они выражены» [7].

В ряде стран результаты интеллектуальной деятельности включают «доменные имена в сети Интернет, списки клиентов и взаимоотношения с клиентами, соглашения о запрете конкуренции» [8], портфель заказов, незавершенные научно-исследовательские и опытно-конструкторские технологии и т.д.

По мнению Е.М. Сорокиной и А.А. Фадеевой, «понятие «интеллектуальная собственность», согласно ГК РФ, можно рассматривать двояко: в узком смысле и в широком. В узком смысле каждая составляющая интеллектуальной собственности представляет собой исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности. Широкий смысл данного понятия означает отнесение к интеллектуальной собственности не только исключительных прав, но и личных неимущественных прав, например права на целостность произведения, права на имя, а также иные права. Личные неимущественные права не могут быть подвергнуты контролю со стороны организации и не могут приносить ей экономических выгод»⁸. Поэтому, на их взгляд, отождествление с точки зрения бухгалтерского учета терминов «нематериальные активы» и «интеллектуальная собственность» возможно только в узком смысле, то есть «в понимании интеллектуальной собственности как исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности»⁹.

Несмотря на то, что действующее «ПБУ 14/2007 в составе критериев признания НМА прямо не указывает на требования исключительности прав на объект, с учетом остальных положений данного нормативного акта в качестве таковых могут быть признаны только исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности»¹⁰:

- 1) из п. 39 ПБУ 14/2007 следует, что нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются пользователем на забалансовом счете в оценке,

⁸ Сорокина Е.М., Фадеева А.А. Понятие и классификация нематериальных активов // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 41. С. 35–44.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-i-klassifikatsiya-nematerialnyh-aktivov>

⁹ Там же.

¹⁰ Алексеева Г.И. Проблемы идентификации, признания и оценки объектов интеллектуальной собственности в финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 42. С. 27–35.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-identifikatsii-priznaniya-i-otsenki-obektov-intellektualnoy-sobstvennosti-v-finansovoy-otchetnosti-okonchanie-sleduet>

⁶ См. п. 3 приказа Минфина России от 27.12.2007 № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007)».

⁷ Гражданский кодекс Российской Федерации.

определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре. При этом платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде периодических платежей, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются пользователем в расходы отчетного периода;

- 2) в п. 5 ПБУ 14/2007 указано, что единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект, которым признается «совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций»¹¹;
- 3) согласно п. 8 ПБУ 14/2007 «расходами на приобретение нематериального актива являются суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу)»¹² и др.

Из обзора указанных положений ПБУ 14/2007 в совокупности со ст. 1226 ГК РФ следует, что в отличие от МСФО, где приоритетным является экономический контроль над объектом учета, в ПБУ 14/2007 сделан упор на правовые критерии признания нематериальных активов, что подробно рассмотрено автором в предыдущих работах¹³ [3]. По мнению Я.И. Устиновой, правовой критерий признания нематериальных активов сводится «к проверке наличия исключительных прав» [1, 2]. В результате права использования интеллектуальной собственности, которые, по сути, удовлетворяют критерию «наличие контроля над объектом», отражаются на счете 97 «Расходы будущих периодов» или на счетах учета затрат, что приводит к искажению финансовых показателей организации, в том числе показателей платежеспособности, рентабельности и левериджа.

Однако, поскольку в качестве инвентарного объекта НМА можно признавать сложный объект, включающий

несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности, – кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единую технологию – в составе НМА могут быть отражены и неисключительные права, так как в соответствии со ст. 1240 ГК РФ сложные объекты интеллектуальной собственности могут представлять собой сочетание исключительных и неисключительных прав [9].

Интересен подход Я.И. Устиновой, которая выделяет три варианта трактовки критерия «контроль над объектом» [1]:

- 1) широкая трактовка критерия, когда в состав НМА возможно включить все имущественные права на объекты интеллектуальной собственности, которая приемлема только с позиций динамического подхода и «требует детального раскрытия в финансовой отчетности и расходится с российской концепцией формирования актива баланса, традиционным подходом к пониманию собственности и т.п.» [1];
- 2) трактовка с учетом принадлежности рисков и выгод, связанных с активом, и «активного правомочия запрета», исходя из принципа приоритета экономического содержания над юридической формой, когда в состав НМА можно включить только исключительные права, права из договора исключительной лицензии, права из любого лицензионного договора в отношении объектов авторских и смежных прав. В данном варианте присутствует субъективизм в толковании контроля, что требует детального раскрытия в пояснениях к финансовой отчетности;
- 3) трактовка с учетом использования актива в финансово-хозяйственной деятельности организации, руководствуясь принципом осторожности (консерватизма), когда в состав НМА можно включить только исключительные права. Этот вариант трактовки контроля применим только для статического подхода и «не учитывает реального положения правообладателя с учетом принятых им на себя обременений при предоставлении прав пользователям», что может нарушить сам принцип формирования активов баланса как имущества, которым организация может свободно распоряжаться.

Следовательно, применительно к учету интеллектуальной собственности НМА можно рассмотреть с точки зрения двух видов балансов [1]:

– в статическом балансе¹⁴ НМА – это исключительные права, которые могут быть переданы отдельно от

¹¹ См. приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007)».

¹² Там же.

¹³ Алексеева Г.И. Проблемы идентификации, признания и оценки объектов интеллектуальной собственности в финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 42. С. 27–35.

URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-identifikatsii-priznaniya-i-otsenki-obektov-intellektualnoy-sobstvennosti-v-finansovoy-otchetnosti-okonchanie-sleduet>

¹⁴ Статический баланс – это метод бухгалтерского учета, позволяющий в денежной оценке на определенный момент времени представить активы, обязательства и капитал.

других активов организации в погашение долгов без каких-либо ограничений (кроме предусмотренных законом), имеют надлежащее правовое оформление, оценку и относительно невысокую степень ликвидности, производственное использование которых не является обязательным. Если права на объекты интеллектуальной собственности не удовлетворяют данным характеристикам, не отражаются в составе активов, поэтому связанные с ними затраты должны рассматриваться в качестве убытков;

- в динамическом балансе¹⁵ НМА – это «вложения капитала, обеспечивающие легальный доступ к объектам интеллектуальной собственности» [1], обеспечивающие возможность извлечения доходов в будущем в процессе производственного использования, без намерения их перепродажи. Объекты признаются в составе активов пока способны приносить в будущем экономическую выгоду, в ином случае подлежат списанию. При этом вложения в интеллектуальные права, предполагаемые к перепродаже, могут признаваться в качестве товаров, а обеспечивающие доступ к объекту интеллектуальной собственности на срок менее 12 мес. (одного операционного цикла), либо предполагаемые к использованию в течение непродолжительного времени, могут отражаться в составе оборотных активов.

Таким образом, экономический подход к трактовке критерия контроля дает возможность хозяйствующему субъекту представить в бухгалтерской (финансовой) отчетности собственную оценку своих активов, но в то же время надлежащее раскрытие информации об активах в пояснениях к отчетности даст пользователям некоторое представление и об объективной оценке этих активов, что подробно рассмотрено автором в предыдущих работах¹⁶ [3].

В МСФО при определении НМА особое внимание уделяется критерию идентифицируемости, означающему отделимость объектов НМА от других активов хозяйствующего субъекта (в том числе от деловой репутации). Идентифицируемость дает возможность продать, передать, обменять, сдать в аренду объект НМА без потери экономических выгод, генерируемых другим имуществом организации.

¹⁵ Динамический баланс – это метод бухгалтерского учета, позволяющий в денежной оценке на определенный момент времени представить кругооборот капитала, вложенного в предприятие.

¹⁶ Алексеева Г.И. Проблемы идентификации, признания и оценки объектов интеллектуальной собственности в финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 42. С. 27–35.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-identifikatsii-priznaniya-i-otsenki-obektov-intellektualnoy-sobstvennosti-v-finansovoy-otchetnosti-okonchanie-sleduet>

Именно отделимость позволяет отличить НМА от гудвила, образующегося при приобретении компаний, который согласно МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» не относится к НМА, поскольку представляет собой особый вид активов.

Другим критерием идентифицируемости согласно МСФО (IAS) 38 является наличие договорных или других юридических прав, результатом которых является данный актив, «независимо от того, являются ли такие права передаваемыми или обособляемыми от организации или от других прав и обязанностей»¹⁷. Это в отличие от российских правил учета дает возможность однозначно признавать в качестве НМА лицензии на использование программного обеспечения, которые не отвечают критерию отделимости, поскольку не могут быть переданы другому лицу [9].

Рассматривая нематериальные активы, необходимо учитывать особые формы их существования: например, некоторые НМА могут размещаться на физических носителях (на компакт-диске в случае компьютерного программного обеспечения), содержаться в юридической документации (лицензия или патент) или на магнитной пленке. Как указано в п. 4 МСФО (IAS) 38, если программное обеспечение предназначено для станка с цифровым управлением, который не может функционировать без данного специального программного обеспечения, то в этом случае последнее является неотъемлемой частью соответствующего оборудования и учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства», то есть его стоимость включается в стоимость объекта основных средств. То же самое справедливо и в отношении загрузочной части операционной системы компьютера. Программное обеспечение, не являющееся неотъемлемой частью оборудования, к которому оно относится, учитывается как нематериальный актив [1].

В соответствии с МСФО (IAS) 38 контроль выражается в наличии права на получение будущих экономических выгод от актива и возможности запретить доступ других лиц к этому активу, который «может основываться как на юридических правах, так и на договорных ограничениях или юридической обязанности работников соблюдать конфиденциальность ... активное правомочие запрета принадлежит только обладателю исключительного права (или иному уполномоченному лицу, в том числе лицензиату по договору исключительной лицензии, по общему правилу)» [1].

При этом:

¹⁷ См. п. 12 МСФО (IAS) 38, утв. приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации».

- в соответствии с п. 13 МСФО (IAS) 38 «контроль над экономическими выгодами обычно вытекает из юридических прав, которые могут быть реализованы в судебном порядке (компания может контролировать эти выгоды и иным способом, но демонстрация подконтрольности в этом случае затруднена), то есть используется формально юридический подход» [1]. Наличие таких прав не обязательно [10], однако продемонстрировать контроль в этом случае, как указано в МСФО (IAS) 38, достаточно сложно;
- для признания НМА, полученного на условиях финансовой аренды, к организации должны перейти не только право на получение дохода, но и практически все риски и вознаграждения, связанные с активом, то есть «необходимо использовать содержательно-экономический подход» [1];
- для объектов авторского права критерий контроля признается соблюденным вне зависимости от того, на кого согласно лицензионному соглашению приходится большая часть рисков и вознаграждений, связанных с использованием объекта.

То есть в соответствии с МСФО (IAS) 38 контроль может быть продемонстрирован через ограничение доступа третьих лиц к указанным выгодам. При этом способность контролировать актив не обязательно должна происходить из подкрепленных законом прав [7].

В рамках Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 гг.¹⁸ разработан проект Федерального стандарта бухгалтерского учета «Нематериальные активы»¹⁹, в котором:

- устранен ряд существующих в учете НМА проблем;
- правила учета НМА приближены к требованиям МСФО.

Информация, представленная в табл. 2, позволяет сделать вывод о том, что при утверждении проекта ФСБУ «Нематериальные активы» российские правила учета НМА будут максимально сближены с требованиями МСФО. Основные изменения, ожидаемые в учете НМА, следующие:

- 1) дано определение НМА, и в составе НМА названы исключительные и неисклучительные права на использование результатов интеллектуальной деятельности;
- 2) оценка НМА при признании по первоначальной стоимости, которая представляет собой сумму

¹⁸ Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 гг., утв. приказом Минфина России от 23.05.2016 № 70н.

¹⁹ Проект ФСБУ «Нематериальные активы».
URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_NMA

фактических затрат экономического субъекта, непосредственно обеспечивающих приобретение НМА, его самостоятельное создание (разработка), мероприятия по улучшению актива, приведение объекта в то место и в то состояние, в которых хозяйствующий субъект намерен использовать его. В настоящее время для определения стоимости НМА, создаваемых организацией, применяются два основных вида оценки: бухгалтерская (оценка по фактической (первоначальной) стоимости) и экономическая оценка (оценка НМА в целях их дальнейшего коммерческого применения). Экономическая (экспертная) оценка осуществляется с использованием доходного, сравнительного и затратного подходов [11, 12, 13, 14];

3) устранены терминологические несоответствия, существующие в ПБУ 14/2007, сближающие российские и международные стандарты, а именно:

- понятия «первоначальная оценка» и «последующая оценка» заменены на термины «оценка при признании» и «текущая оценка» соответственно, что аналогично указанным в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»: «признание и оценка» и «оценка после признания» соответственно;
- применяется термин «затраты» вместо понятия «расходы», которые в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» определены как «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)»²⁰, что, во-первых, передает экономическую сущность поименованных элементов оценки, во-вторых, гармонизирует российские стандарты и МСФО;

4) расширение перечня затрат, не подлежащих включению в себестоимость НМА, в том числе указание на то, что в данную стоимость ни при каких условиях не входят общехозяйственные расходы, затраты, обусловленные ненадлежащей организацией процесса получения НМА, такие как сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины;

5) разрешение хозяйствующим субъектам самостоятельно определять периодичность проведения переоценки НМА, в том числе чаще одного раза в год. Здесь следует отметить следующее: и в российской практике, и в МСФО справедливая стоимость переоцениваемых объектов НМА должна определяться

²⁰ Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н.

со ссылкой на активный рынок. Из определения активного рынка, данного в МСФО, и уникальности каждого объекта НМА следует, что провести переоценку объектов НМА достаточно сложно, поскольку для них активного рынка практически не существует. Таким образом, возможность проведения переоценки объектов НМА маловероятна как в российских условиях, так и в международной практике учета. Следовательно, наиболее приемлемой моделью для последующей (текущей) оценки НМА является первоначальная стоимость;

6) изменение даты начала и окончания начисления амортизации НМА. Поскольку амортизация по НМА начинает начисляться согласно проекту ФСБУ с момента его готовности к использованию, то в случае наступления этого момента в отчетном периоде амортизация за этот период начисляется за период с момента готовности НМА к использованию до конца отчетного периода (с учетом существенности). То есть, если объект был приобретен и стал готовым к использованию 08.12.2017, то амортизация по нему в отличие от действующих правил, установленных ПБУ 14/07, должна быть начислена за декабрь 2017 г. По НМА, первоначально классифицированным как НМА с неопределенным сроком полезного использования, амортизация начинает начисляться с того периода, когда экономический субъект установил срок полезного использования объекта;

7) введение категории «ликвидационная стоимость», которая определена как расчетная сумма, которую организация получила бы от выбытия НМА после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы НМА уже достиг конца срока амортизации и состояния, характерного для конца срока полезного использования;

8) изменение в порядке выбора способа начисления амортизации НМА, а именно: НМА, срок амортизации которых установлен в единицах времени, амортизируются либо линейным способом, либо способом уменьшаемого остатка; НМА, срок амортизации которых установлен в натуральных единицах, амортизируются пропорционально объему продукции (работ, услуг);

9) требование ежегодной проверки срока полезного использования, ликвидационной стоимости и способа амортизации НМА на необходимость их изменения;

10) требование отражения в обязательном порядке обесценения НМА в соответствии с правилами МСФО, что, на взгляд автора, влечет необходимость разработки отдельного ФСБУ, регламентирующего порядок учета обесценения активов.

Кроме того, в ФСБУ «Нематериальные активы», как и в МСФО (IAS) 38, описан порядок учета НМА, созданных самим экономическим субъектом, а именно:

– процесс создания НМА требует его разделения на этап исследований (оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний) и разработки;

– этап разработки признан одним из способов поступления в организацию нематериальных активов – самостоятельное создание НМА;

– в стоимости НМА капитализируются затраты, возникающие только на стадии разработки;

– затраты на осуществление работ, характеризующихся как исследования, и затраты на создание НМА, если экономический субъект не может отделить стадию исследований от стадии разработок, признаются расходами периода.

Таким образом, утверждение ФСБУ «Нематериальные активы» повлечет отмену ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»²¹.

Однако анализ ПБУ 14/07, ПБУ 17/02, МСФО (IAS) 38 и проекта ФСБУ «Нематериальные активы» показал некоторые недостатки положений проекта [15]. Например, определение затрат, данное в проекте ФСБУ, не отражает их экономической сущности, поскольку является усеченной трактовкой определения «расходы». Изучение профессиональных источников показало существование разных толкований понятия «затраты» и «расходы» [16, 17, 18, 19]. По мнению автора, затраты осуществляются в целях получения будущих экономических выгод, и пока они не принесли дохода, представляют собой активы. Как отмечает Ю.Г. Мишучкова, под затратами следует понимать потребленные ресурсы, которые привели к возникновению внеоборотных и оборотных активов [20].

По мнению автора, представляется целесообразным:

1) определение затрат, сформулированное в проекте ФСБУ «Нематериальные активы», следует дополнить следующим образом: затраты – это выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) у нее обязательств, которое привело к возникновению внеоборотных или оборотных активов;

2) включение в ФСБУ по аналогии с МСФО (IAS) 38 примеров деятельности по исследованиям и по разработкам;

²¹ Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02».

- 3) включение определения амортизируемой величины в целях правильного понимания экономического смысла данной категории на практике;
- 4) установление даты окончания начисления амортизации по аналогии с МСФО во избежание различного толкования данного момента на практике;
- 5) внесение изменений в российские формы финансовой отчетности, а именно исключение из бухгалтерского баланса строки «Результаты исследований и разработок», так как данные объекты должны будут учитываться либо в качестве НМА, либо в качестве расходов отчетного периода в отчете о финансовых результатах.

Различия в подходах к учету НМА, существующие в настоящее время, в конечном итоге приводят к необходимости определенных корректировок при

трансформации бухгалтерской (финансовой) отчетности по РСБУ в формат МСФО. Кроме того, совершенствование правил учета НМА ввиду взаимосвязи показателей отчетности позволит повысить достоверность отчетной информации о других объектах учета хозяйствующих субъектов.

Реализация вносимых предложений позволит формировать более достоверную информацию не только о финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов за отчетный период, но и об уровне себестоимости производимой ими продукции (работ, услуг), о ее рентабельности и многих других важных показателях, что внесет существенный вклад в реализацию Стратегии инновационного развития Российской Федерации на период до 2020 г., разработанной на основе Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 г.

Таблица 1**Регулирование учета НМА в РСБУ и МСФО****Table 1****Regulation of intangible assets accounting in the RAS and IFRS systems**

РСБУ	МСФО²²
<ul style="list-style-type: none"> – Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; – Налоговый кодекс Российской Федерации; – Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н; – Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утв. приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н; – Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утв. приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н; – Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н; – Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н; – Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н; – Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н; – Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/08), утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н; – Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н; – План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н; – Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49 	<ul style="list-style-type: none"> – МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»; – МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»; – МСФО (IAS) 3 «Объединения бизнесов»; – МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»; – МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

²² Указанные стандарты МСФО применяются в российской практике при составлении консолидированной отчетности в соответствии с Федеральным законом от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

Таблица 2

Сопоставление требований ПБУ 14/2007, МСФО (IAS) 38 и проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Нематериальные активы»

Table 2

Comparison of the requirements of Russian PBU 14/2007, IAS 38, and the draft of the Federal accounting standard *Intangible Assets*

ПБУ 14/2007	МСФО (IAS) 38	Проект ФСБУ «Нематериальные активы»
Определение		
отсутствует	Идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы, а именно ²³ : – «является отделимым, то есть может быть обособлен или отделен от организации и продан, передан, лицензирован, предоставлен в аренду или обменен индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация так поступить» ²⁴ ; – возникает в результате договорных или других юридических прав независимо от того, являются ли такие права передаваемыми или обособляемыми от организации или от других прав и обязанностей; – организация обладает правом на получение будущих экономических выгод от лежащего в основе актива ресурса, а также на ограничение доступа других лиц к этим выгодам, что обычно вытекает из юридических прав, которые могут быть реализованы в судебном порядке (однако юридическая защищенность права не является обязательным условием контроля)	Активы, характеризующиеся совокупностью следующих признаков ²⁵ : 1) «актив не имеет материально-вещественной формы, за исключением материальных объектов, используемых в качестве носителей информации, таких как модель, образец, диск, флэш-карта, пленка, бумажный носитель, др.; 2) актив предназначен организацией для использования в ходе ее обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное владение и (или) пользование, для административных целей, либо для использования в целях деятельности некоммерческой организации; 3) актив предназначен организацией для использования в течение периода свыше 12 мес. или свыше обычного операционного цикла, превышающего 12 мес.» ²⁶ (далее – продолжительный период)
Критерии (условия) признания		
Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий ²⁷ : – объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем; – организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее – контроль над объектом); – возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;	Для признания статьи в качестве нематериального актива организация должна продемонстрировать, что эта статья отвечает ²⁸ : 1) определению нематериального актива; 2) критериям признания: – признается вероятным, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды; – первоначальная стоимость данного актива может быть надежно оценена	Нематериальный актив признается при одновременном соблюдении следующих условий ²⁹ : 1) актив идентифицируется, то есть обусловлен наличием у организации соответствующих юридических прав либо может быть отделен от организации и являться предметом гражданско-правовых договоров; 2) существует высокая вероятность, что понесенные затраты обеспечат организации получение в будущем экономических выгод (цели деятельности некоммерческой организации) в течение продолжительного периода; 3) организация имеет право на получение экономических выгод от актива и способна ограничить доступ других лиц к этим выгодам; 4) первоначальная стоимость может быть определена

²³ См. п.п. 8-17 МСФО (IAS) 38, утв. приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации».

²⁴ Там же.

²⁵ См. п. 3 Проекта ФСБУ «Нематериальные активы». URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBUNMA

²⁶ См. Проект ФСБУ «Нематериальные активы». URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBUNMA

²⁷ См. п. 3 приказа Минфина России от 27.12.2007 № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007)».

²⁸ См. п.п. 21–23 МСФО (IAS) 38, утв. приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации».

²⁹ См. п. 10 Проекта ФСБУ «Нематериальные активы». URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBUNMA

- объект предназначен для использования в течение длительного времени;
- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы

Примеры нематериальных активов

– произведения науки, литературы и искусства;	– компьютерное программное обеспечение;	– права на использование результатов интеллектуальной деятельности (в том числе исключительные и неисключительные);
– программы для электронных вычислительных машин;	– патенты;	– права на осуществление определенных действий (лицензии на добычу полезных ископаемых, заготовку древесины, вылов рыбы, использование радиочастот, др.);
– изобретения; полезные модели;	– авторские права;	– приобретенные средства индивидуализации;
– селекционные достижения;	– кинофильмы;	– компьютерные программы;
– секреты производства (ноу-хау);	– клиентская база;	– научные и технологические знания (ноу-хау), зафиксированные на носителях способом, позволяющим их использовать независимо от физических лиц ³²
– товарные знаки и знаки обслуживания;	– права обслуживания ипотеки;	
– деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части);	– лицензии на рыболовство;	
– другие ³⁰	– импортные квоты;	
	– франшизы;	
	– отношения с клиентами или поставщиками;	
	– лояльность клиентов;	
	– доля рынка и права на сбыт;	
	– другие ³¹	

Первоначальная оценка (оценка при признании)

Фактическая (первоначальная стоимость). Это «сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях» ³³	Первоначальная стоимость. Это «сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или создания, или, в случае если это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО, например, МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций» ³⁴	Первоначальная стоимость. Это сумма фактических затрат экономического субъекта, непосредственно обеспечивающих его «приобретение у других лиц, самостоятельное создание (разработка), мероприятия по улучшению (модернизация, модификация, обновление, повышение полезных свойств, продление сроков использования) приведение объекта в то место и в то состояние, в которых организация намерена его использовать» ³⁵
---	---	---

Последующая оценка (текущая оценка)**1) оценка**

– фактическая (первоначальная) стоимость;	– модель учета по первоначальной стоимости (по первоначальной стоимости за вычетом сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения);	– с переоценкой (переоцениваются таким образом, чтобы балансовая стоимость НМА равнялась их справедливой стоимости, определяемой по данным активного рынка);
– текущая рыночная стоимость	– модель учета по переоцененной стоимости (по справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения)	– без переоценки (суммы, включенные в первоначальную стоимость НМА при признании, и суммы начисленной амортизации впоследствии не изменяются)

2) периодичность

не чаще одного раза в год	зависит от волатильности справедливой стоимости переоцениваемых НМА: – значительная волатильность – ежегодно; – незначительная волатильность – реже	выбирается для каждой группы переоцениваемых НМА, исходя из степени изменений их справедливой стоимости
---------------------------	---	---

³⁰ См. п. 4 приказа Минфина России от 27.12.2007 № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007)».

³¹ См. п. 9 МСФО (IAS) 38, утв. приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации».

³² См. п. 4 Проекта ФСБУ «Нематериальные активы». URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBUNMA

³³ См. п. 7 приказа Минфина России от 27.12.2007 № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007)».

³⁴ См. п. 8 МСФО (IAS) 38, утв. приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации».

³⁵ См. п. 15 Проекта ФСБУ «Нематериальные активы». URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBUNMA

3) порядок проведения переоценки		
путем пересчета остаточной стоимости объектов НМА	1) путем пересчета остаточной стоимости объектов НМА; 2) путем пропорционального пересчета первоначальной стоимости и накопленной амортизации объекта	таким образом, чтобы балансовая стоимость НМА равнялась справедливой стоимости
4) дата отражения результатов переоценки		
на конец отчетного года	дата оценки справедливой стоимости	на конец отчетного года, за исключением случаев проведения ее чаще, чем один раз в год
5) учет суммы дооценки		
1) зачисляется в добавочный капитал; 2) равная сумме предыдущей уценки и отнесенная на финансовый результат, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов	1) признается в составе прочего совокупного дохода и отражается накопительным итогом в составе собственного капитала по статье «прирост стоимости от переоценки»; 2) сумма дооценки, в которой она восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки, ранее признанную в составе прибыли или убытка, признается в составе прибыли или убытка	1) отражается в составе совокупного финансового результата периода, в котором проводилась переоценка, обособленно без включения в прибыль (убыток), за исключением той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения НМА, признанные в прошлых периодах расходом в составе прибыли (убытка); 2) осуществленной в отчетном периоде признается доходом периода, в котором проводилась переоценка, отражается в составе прибыли (убытка) в той части, в которой она восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения НМА, признанные в прошлых периодах расходом в составе прибыли (убытка)
6) учет суммы уценки		
1) относится на финансовый результат в качестве прочих расходов; 2) относится в уменьшение добавочного капитала, образованного в предыдущие отчетные годы за счет сумм дооценки этого актива, а превышение суммы уценки НМА над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов	1) отражается в отчете о прибыли или убытке; 2) признается в составе прочего совокупного дохода в размере кредитового остатка по статье «Прирост стоимости от переоценки», существующего в отношении данного актива, при этом сумма уценки, признанная в составе прочего совокупного дохода, снижает сумму, накопленную в составе собственного капитала по статье «Прирост стоимости от переоценки»	1) признается расходом периода, в котором проводилась переоценка, в составе прибыли (убытка), за исключением той части, в которой эта уценка уменьшает суммы дооценки НМА, отраженные в прошлых периодах в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток); 2) осуществленной в отчетном периоде отражается в составе совокупного финансового результата периода, в котором проводилась переоценка, обособленно без включения в прибыль (убыток) в той части, в которой эта уценка уменьшает признанные в таком же порядке в прошлых периодах суммы дооценки НМА
7) порядок списания результата переоценки		
при выбытии НМА сумма его дооценки переносится с добавочного капитала на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	переносится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка): 1) при выбытии НМА; 2) по мере начисления амортизации НМА	списывается на нераспределенную прибыль одним из следующих способов: 1) одновременно при списании (прекращении признания) НМА; 2) по мере начисления амортизации по НМА
Амортизация		
начисляется по НМА с определенным сроком полезного использования	начисляется по НМА с определенным сроком полезного использования	начисляется по НМА с определенным сроком полезного использования
1) определение		
нет	систематическое распределение амортизируемой величины НМА на протяжении срока его полезного использования	нет
2) параметры амортизации		
– срок полезной службы; – способ определения амортизации	– срок полезного использования; – срок амортизации; – метод амортизации; – ликвидационная стоимость; – амортизируемая величина	– срок полезного использования; – способ амортизации; – ликвидационная стоимость
3) возможность уточнения		
ежегодно проверяются организацией на необходимость их уточнения	должны анализироваться в конце каждого финансового года на факт возможного пересмотра	подлежат проверке: – ежегодно в конце отчетного года на необходимость изменения; – при наступлении фактов, свидетельствующих о возможном их изменении

4) срок полезного использования

а) это «выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды»³⁶;

б) производится исходя из:

- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации)

а) это:

- период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией; или
- количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

Учитываются:

- предполагаемое использование этого актива «организацией и способность другой руководящей команды эффективно управлять этим активом;
- обычный жизненный цикл продукта применительно к этому активу, а также общедоступная информация о расчетных оценках срока полезного использования аналогичных активов, используемых аналогичным образом;
- техническое, технологическое, коммерческое и другие типы устаревания;
- стабильность отрасли, в которой функционирует указанный актив, и изменения рыночного спроса на продукты или услуги, произведенные активом;
- предполагаемые действия конкурентов или потенциальных конкурентов;
- уровень затрат на поддержание и обслуживание данного актива, требуемых для получения ожидаемых будущих экономических выгод от этого актива, а также способность и готовность организации обеспечить такой уровень затрат;
- период контроля над данным активом и юридические или аналогичные ограничения по использованию этого актива, например даты истечения срока соответствующих договоров аренды»;³⁷
- зависимость срока полезного использования соответствующего актива от срока полезного использования других активов организации

а) это:

- период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией; или
- количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива;

б) определяется исходя из³⁸:

- срока действия соответствующих юридических прав;
- нормативных, договорных и других ограничений использования;
- намерений организации в отношении продолжительности использования;
- ресурсных и финансовых возможностей организации обеспечивать использование;
- зависимости эффективности использования от знаний и умений конкретных работников, в частности, возможностей продолжать использовать нематериальный актив при смене персонала организации;
- ожидаемого морального или коммерческого устаревания в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на соответствующие товары, продукцию, работы, услуги;
- опыта использования организацией аналогичных активов, а также доступной информации о сроках использования аналогичных активов другими экономическими субъектами;
- стабильности рынка соответствующих товаров, продукции, работ, услуг;
- предполагаемых действий конкурентов (в том числе потенциальных);
- сроков использования других активов организации, задействованных в том же производственном процессе;
- других факторов, влияющих на использование организацией нематериального актива в будущем

5) способ (метод) начисления

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)

- «линейный метод;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод списания пропорционально выработке»³⁹

- «линейный способ;
- способом уменьшаемого остатка;
- пропорционально объему продукции (работ, услуг)»⁴⁰

6) дата начала начисления амортизации

«с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету»⁴¹

с того момента, когда НМА «становится доступным для использования, то есть, когда его местоположение и состояние обеспечивают возможность его использования в соответствии с намерениями руководства»⁴²

с того момента, когда НМА приведен в местоположение и состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями экономического субъекта, и для начала использования НМА не требуется существенных затрат

³⁶ См. п. 25 приказа Минфина России от 27.12.2007 № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007)».

³⁷ МСФО (IAS) 38, утв. приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации».

³⁸ См. п. 32 Проекта ФСБУ «Нематериальные активы». URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_NMA

³⁹ МСФО (IAS) 38, утв. приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации».

⁴⁰ Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007)».

⁴¹ См. п. 31 приказа Минфина России от 27.12.2007 № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007)».

⁴² См. п. 31 Проекта ФСБУ «Нематериальные активы». URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_NMA

7) дата прекращения начисления амортизации		
первое число месяца, следующего за месяцем, когда стоимость актива была полностью погашена или когда актив был списан с бухгалтерского учета	самая ранняя из двух дат: – дата классификации НМА как предназначенного для продажи (или включения в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 – дата прекращения признания НМА	не установлена. Указано, что начисление амортизации приостанавливается, если ликвидационная стоимость объекта равна или больше балансовой стоимости. В дальнейшем, если ликвидационная стоимость становится ниже балансовой стоимости этого объекта, начисление амортизации возобновляется
Обесценение		
могут проверяться на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	– в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», в котором описано, когда и каким образом экономический субъект анализирует балансовую стоимость активов, как определяется возмещаемая сумма актива и когда признается или восстанавливается убыток от обесценения; – НМА тестируется на предмет обесценения путем сопоставления его возмещаемой суммы с его балансовой стоимостью и превышение балансовой стоимости над возмещаемой суммой признается как убыток от обесценения	– проверка на обесценение осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»; – в бухгалтерском учете отражается обособленно как показатель «Накопленное обесценение»; – в бухгалтерском балансе вычитается из первоначальной стоимости; – незаконченные разработки и НМА с неопределенным сроком полезного использования проверяются на обесценение, «как минимум, в конце каждого отчетного года независимо от наличия признаков возможного обесценения» ⁴³
Списание		
в случаях: – выбытия НМА; – не способности НМА приносить организации экономические выгоды в будущем	в случаях: – выбытия НМА; – не способности НМА приносить организации экономические выгоды в будущем	в случаях, когда «в дальнейшем от его использования или выбытия не ожидается поступления экономических выгод» ⁴⁴

Источник: составлено автором с использованием ПБУ 14/2007, МСФО (IAS) 38 и проекта ФСБУ «Нематериальные активы»

Source: Authoring, based on Russian PBU 14/2007, IFRS (IAS) 38, and the draft of the Federal accounting standard *Intangible Assets*

⁴³ См. п.п. 45–46 проекта ФСБУ «Нематериальные активы» // http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSB_U_NMA.

⁴⁴ См. п. 47 проекта ФСБУ «Нематериальные активы» // http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSB_U_NMA.

Список литературы

1. Устинова Я.И. Моделирование как инструмент развития бухгалтерской практики // Аудитор. 2016. Т. 2. № 11. С. 27–43. URL: <https://doi.org/10.12737/22835>
2. Устинова Я.И. Концепция моделирования: возможности практической реализации в бухгалтерском учете // Вестник НГУЭУ. 2016. № 2. С. 163–177.
3. Алексеева Г.И. Актуальные аспекты учета объектов интеллектуальной собственности в условиях ее коммерциализации // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 4. С. 20–25. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-aspekty-ucheta-obektov-intellektualnoy-sobstvennosti-v-usloviyah-ee-kommertsializatsii>
4. Туякова З.С. Справедливая стоимость в системе рыночной оценки объектов бухгалтерского учета // Вестник Оренбургского государственного университета. 2006. № 9. С. 199–205. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/spravedlivaya-stoimost-v-sisteme-rynочноy-otsenki-obektov-buhgalterskogo-ucheta>
5. Илюхина Н.А. Порядок переоценки объектов нематериальных активов // Аудиторские ведомости. 2009. № 7. С. 29–33. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/25487>
6. Шеметов В.Н., Горбунова Н.В. Сравнительные теоретические аспекты бухгалтерского учета нематериальных активов согласно МСФО // Бизнес, менеджмент и право. 2014. № 1. С. 85–90. URL: <http://www.bmpravo.ru/img/2/kafedra/6/PDF%20file.pdf>
7. Ржаницына В.С. Изменения в методологии учета нематериальных активов // Бухгалтерский учет. 2008. № 7. С. 10–19. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/51265>
8. Кинг А. Оценка справедливой стоимости для финансовой отчетности: новые требования FASB / Пер. с англ. М.: Альпина Паблишерз, 2011. 383 с.
9. Анищенко А.В. Бухгалтерский учет нематериальных активов // Новая бухгалтерия. 2015. № 8. С. 10–22. URL: <https://www.eg-online.ru/article/288259/>
10. Щадилова С.Н. Различия в учете и отчетности в части основных средств и нематериальных активов по РСБУ и МСФО // Аудитор. 2013. № 12. С. 49–56.
11. Поленова С.Н., Маслакова И.И. Бухгалтерский учет интеллектуальной собственности. 3-е изд. М.: Дашков и К°, 2011. 472 с.
12. Бричка Е.И. Методы определения ставки дисконтирования в оценке стоимости интеллектуальной собственности венчурного предприятия // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2014. № 28. С. 36–43. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metody-opredeleniya-stavki-diskontirovaniya-v-otsenke-stoimosti-intellektualnoy-sobstvennosti-venchurnogo-predpriyatiya>
13. Дойль П. Маркетинг, ориентированный на стоимость / Пер. с англ.; под ред. Ю.Н. Каптуревского. СПб.: Питер, 2001.
14. Подмастерьев А.С. Учет нематериальных активов при оценке имущественных комплексов для целей залога // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2015. № 9. С. 68–73. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-nematerialnyh-aktivov-pri-otsenke-imuschestvennyh-kompleksov-dlya-tseley-zaloga>
15. Алексеева Г.И. Сравнительный анализ международных и российских систем учета НИОКР как составляющей инновационной деятельности хозяйствующих субъектов // Аудиторские ведомости. 2017. № 10. С. 40–49.
16. Сытник О.Е., Леднёва Ю.А. Экономическая сущность категорий «затраты», «расходы», «издержки» и их отраслевые особенности // Вестник Северо-Кавказского федерального университета. 2009. № 4. С. 241–245. URL: <http://pdf.knigi-x.ru/21ekonomika/52867-1-udk-667471-ekonomicheskaya-suschnost-kategoriy-zatrati-rashodi-izderzhki-otraslevie-oso.php>
17. Klychova G.S., Safiullin N.Z., Zakirova A.R. Organization of Cost Accounting of Fur Farming in Controlling Concept. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2014, vol. 5, no. 18, pp. 219–222. URL: <https://doi.org/10.5901/mjss.2014.v5n18p219>

18. Klychova G.S., Safiullin L.N., Zakirova A.R. Information-Analitical Support of Cost Management in Horse Breeding. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2014, vol. 5, no. 18, pp. 193–196. URL: <https://doi.org/10.5901/mjss.2014.v5n18p193>
19. Саенко К.С. Учет затрат на мероприятия НТП. М.: Финансы и статистика, 1991. 96 с.
20. Мишучкова Ю.Г. Экономическая сущность и генезис развития понятий «затраты» и «расходы» // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета (РГТЭУ). 2012. № 9. С. 76.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

THEORETICAL AND METHODOLOGICAL BASIS OF ACCOUNTING OF INTANGIBLE ASSETS AS A RESULT OF INNOVATIVE ACTIVITIES OF ECONOMIC ENTITIES**Gul'nara I. ALEKSEEVA**Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation
consulting777@mail.ru
ORCID: not available**Article history:**Received 5 July 2017
Received in revised form
17 January 2018
Accepted 12 February 2018
Available online
15 March 2018**JEL classification:** M41**Abstract****Subject** This article discusses the theoretical and methodological provisions of accounting of intangible objects as a result of innovative activities of economic entities in the Russian accounting practice and International Financial Reporting Standards system.**Objectives** The article aims to reveal similarities and differences between the current Russian regulatory acts, the requirements of IFRS to recognize intangible assets, and the draft of the Federal accounting standard *Intangible Assets* (IA). And also, it aims to reveal the changes planned in the Russian IA accounting practice and develop recommendations on harmonization of Russian and international accounting standards of IA.**Methods** For the study, I used the methods of comparison, analysis, generalization, and systematization.**Results** The article shows similarities and differences of approaches to reflect intangible assets in the current Russian regulatory documents and IFRS. The analysis of the draft of the Federal accounting standard *Intangible Assets* says about discrepancies between the existing rules of IA accounting in the Russian Federation and those described in the draft. The article proposes to clarify the definition of the *Cost* category in the draft and define the amortized value of the asset and examples of research and development activities. The article justifies the necessity of amendments to the Russian forms of financial statements at approval of the draft of the Federal accounting standard *Intangible Assets*.**Keywords:** innovative activities, intangible assets, Russian Accounting Standards, *Intangible Assets*, which will help reduce the cost of economic entities to transform IFRS**Conclusions** The article concludes on convergence of the Russian methodology of IA objects accounting with IFRS when approving the draft of the Federal accounting standard financial statements into IFRS format.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

Please cite this article as: Alekseeva G.I. Theoretical and Methodological Basis of Accounting of Intangible Assets as a Result of Innovative Activities of Economic Entities. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 3, pp. 314–331. <https://doi.org/10.24891/ia.21.3.314>**Acknowledgments**The article has been prepared within the applied R&D framework according to State job for 2017, approved by the Deputy Chairman of the Government of the Russian Federation of March 7, 2017 № 1508п-П17, on *Accounting, Analytical and Control Support of Management of Innovation Development of Economic Entity* (BTK-Г3-36-17).**References**

1. Ustinova Ya.I. [Modeling as an instrument of accounting practice development]. *Auditor*, 2016, vol. 2, no. 11, pp. 27–43. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.12737/22835>
2. Ustinova Ya.I. [Modelling conception: possibilities of practice realizing in accounting]. *Vestnik NGUEU = Vestnik NSUEM*, 2016, no. 2, pp. 163–177. (In Russ.)
3. Alekseeva G.I. [Actual aspects of accounting of intellectual property in the conditions of its commercialization]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*, 2011, no. 4, pp. 20–25. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-aspekty-ucheta-obektov-intellektualnoy-sobstvennosti-v-usloviyah-ee-kommertsializatsii> (In Russ.)

4. Tuyakova Z.S. [Fair value in the system of market valuation of accounting objects]. *Vestnik Orenburgskogo gosudarstvennogo universiteta = Vestnik of Orenburg State University*, 2006, no. 9, pp. 199–205. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/spravedlivaya-stoimost-v-sisteme-rynochnoy-otsenki-obektov-bukhgalterskogo-ucheta> (In Russ.)
5. Ilyukhina N.A. [A procedure of revaluation of intangible assets objects]. *Auditorskie vedomosti*, 2009, no. 7, pp. 29–33. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/25487> (In Russ.)
6. Shemetov V.N., Gorbunova N.V. [Comparative theoretical aspects of financial accounting of intangible assets according to IFRS]. *Biznes, menedzhment i pravo = Business, Management and Law*, 2014, no. 1, pp. 85–90. URL: <http://www.bmpravo.ru/img/2/kafedra/6/PDF%20file.pdf> (In Russ.)
7. Rzhantsyna V.S. [Changes in the methodology of intangible assets accounting]. *Bukhgalterskii uchët = Accounting*, 2008, no. 7, pp. 10–19. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/51265> (In Russ.)
8. King A.M. *Otsenka spravedlivoi stoimosti dlya finansovoi otchetnosti: novye trebovaniya FASB* [Fair Value for Financial Reporting: Meeting the New FASB Requirements]. Moscow, Al'pina Publisher Publ., 2011, 383 p.
9. Anishchenko A.V. [Accounting of intangible assets]. *Novaya bukhgalteriya*, 2015, no. 8, pp. 10–22. URL: <https://www.eg-online.ru/article/288259/> (In Russ.)
10. Shchadilova S.N. [Differences in the accounting and reporting of certain fixed assets and intangible assets under RAS and IAS]. *Auditor*, 2013, no. 12, pp. 49–56. (In Russ.)
11. Polenova S.N., Maslakova I.I. *Bukhgalterskii uchët intellektual'noi sobstvennosti. 3-e izd* [Accounting of intellectual property: 3rd edition]. Moscow, Dashkov i K° Publ., 2011, 472 p.
12. Brichka E.I. [Methods of determining of discount rate in assessing the value of intellectual property of a venture enterprise]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya = Financial Analytics: Science and Experience*, 2014, no. 28, pp. 36–43. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metody-opredeleniya-stavki-diskontirovaniya-v-otsenke-stoimosti-intellektualnoy-sobstvennosti-venchurnogo-predpriyatiya> (In Russ.)
13. Doyle P. *Marketing, orientirovannyi na stoimost'* [Value-Based Marketing: Marketing Strategies for Corporate Growth and Shareholder Value]. St. Petersburg, Piter Publ., 2001.
14. Podmaster'ev A.S. [Accounting intangibles in property evaluation for the purposes of collateral]. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii = Property Relations in the Russian Federation*, 2015, no. 9, pp. 68–73. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-nematerialnyh-aktivov-pri-otsenke-imushchestvennyh-kompleksov-dlya-tseley-zaloga> (In Russ.)
15. Alekseeva G.I. [A comparative analysis of the international and Russian systems of R&D accounting as a component of innovative activities of accounting entities]. *Auditorskie vedomosti*, 2017, no. 10, pp. 40–49. (In Russ.)
16. Sytnik O.E., Ledneva Yu.A. [Economic essence of the categories "costs", "expenditures", "expenses" and their sectoral features]. *Vestnik Severo-Kavkazskogo federal'nogo universiteta = Newsletter of North-Caucasus Federal University*, 2009, no. 4, pp. 241–245. URL: <http://pdf.knigi-x.ru/21ekonomika/52867-1-udk-667471-ekonomicheskaya-suschnost-kategoriy-zatrati-rashodizderzhki-otraslevie-oso.php> (In Russ.)
17. Klychova G.S., Safiullin N.Z., Zakirova A.R. Organization of Cost Accounting of Fur Farming in Controlling Concept. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2014, vol. 5, no. 18, pp. 219–222. URL: <https://doi.org/10.5901/mjss.2014.v5n18p219>
18. Klychova G.S., Safiullin L.N., Zakirova A.R. Information-Analytical Support of Cost Management in Horse Breeding. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2014, vol. 5, no. 18, pp. 193–196. URL: <https://doi.org/10.5901/mjss.2014.v5n18p193>
19. Saenko K.S. *Uchet zatrat na meropriyatiya NTP* [Cost accounting for R&D activities]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1991, 96 p.
20. Mishuchkova Yu.G. [Economic essence and genesis of development of the concepts "costs" and "expenditures"]. *Vestnik Rossiiskogo gosudarstvennogo trgovno-ekonomicheskogo universiteta (RGTEU) = Bulletin of Russian State Trade and Economic University (RSTEU)*, 2012, no. 9, p. 76. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.