

# Некоторые вопросы формирования информации о нематериальных активах в бухгалтерском учете коммерческой организации

## Some Questions of the Shaping to Information on Intangible Asset in Accounting the Commercial Organization

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2024-10-7-27-31

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

**e-mail:** polenov\_d@mail.ru

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

**e-mail:** polenov\_d@mail.ru

**Аннотация.** В статье выполнена попытка рассмотреть новации, привнесенные в номенклатуру, признание и характеристику видов активов, которые могут быть признанными в бухгалтерском учете как нематериальные активы.

**Ключевые слова:** нематериальные активы, бухгалтерский учет, нормативные правовые документы, признание, обоснование, характеристика, применение.

**Abstract.** In article is executed attempt to consider to innovation in nomenclature, confession and feature type asset, which can be recognized in accounting as intangible assets.

**Keywords:** intangible assets, accounting, normative legal documents, confession, motivation, feature, using.

В работе коммерческих организаций нематериальные активы, не имеющие материально-вещественной формы, созданные или приобретенные в результате осуществления интеллектуальной деятельности, составляют определенную, а в некоторых сферах деятельности (IT-отрасли, отраслях, оказывающих услуги, занимающихся онлайн-торговлей, и др.) значительную долю активов субъектов бизнеса. Причем их доля постоянно растет и в производстве промышленной продукции. Однако зачастую такие активы не отражаются в системе бухгалтерского учета, что приводит к сокращению конкурентоспособности продукции, росту предпринимательских рисков, отрицательно влияет на структуру капитала, ведет к недооценке инвесторами потенциала бизнеса. В результате необходимо не только рационально организовать бухгалтерский учет таких объектов, но своевременно учитывать изменения правил формирования учетной и отчетной информации о них, обусловленных введением новых нормативных правовых актов или их

обновлением. Исследователи правомерно отмечают: «Нематериальные активы являются одним из самых сложных объектов в мировой учетной практике» [4, с. 1091].

В связи с принятием ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» [3] в бухгалтерском учете коммерческих организаций, не применяющих упрощенные способы формирования учетной и отчетной информации, произошли определенные изменения, рассмотрение которых имеет достаточно важное значение. Бухгалтерский учет и отчетность должны генерировать достоверную, точную и полезную информацию для заинтересованных пользователей, соответствующую действующим правилам нормативно-правового обеспечения ее формирования в течение отчетного периода и на отчетную дату.

Исходя из установленных норм, ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» начал свое обязательное применение с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2024 г. В соответствии с установками органа государствен-

ного регулирования бухгалтерского учета федеральный стандарт по учету нематериальных активов разрабатывался на основе МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», а его положения максимально приближены к международной учетной практике. Как справедливо отмечают И.А. Лисовская и Н.Г. Трапезникова, изменения в бухгалтерском учете нематериальных активов «могут вызвать значительные трудности методического и практического характера у бухгалтеров, недостаточно знакомых с методологией МСФО» [7, с. 5]. По нашему мнению, современные политическая и экономическая ситуации свидетельствуют — трансформация российской системы бухгалтерского учета должна быть в большей степени приближена к тем экономическим реалиям, которые имеют место в стране и направлены на обеспечение ее экономического суверенитета и финансовой безопасности. В связи с этим полагаем — процесс регулирования бухгалтерского учета должен в большей степени соответствовать принципу, установленному статьей 20 Федерального закона «О бухгалтерском учете», «соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета» [2].

Введение ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» повлекло за собой изменения в правилах бухгалтерского учета капитальных вложений, которые были обновлены в новой редакции ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», введенной приказом Минфина России от 30.05.2022 № 87н. Нововведения должны быть реализованы в практике коммерческих организаций с отчетности за 2024 год. С 1 января 2024 г. было отменено ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», а Информационное сообщение Минфина России от 18.07.22 № ИС-учет-40 «Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии» содержит описание новаций в области учета нематериальных активов. Причем особенностью трансформаций в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» является дополнение первоначального варианта федерального стандарта по учету капитальных вложений разделом II<sup>1</sup> «Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

Признаками, которыми по правилам пункта 4 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» характеризуются нематериальные активы, обладают ими одновременно и обуславливают их принятие на учет в качестве таких объектов имущества, являются активы [3]:

а) не имеющие материально-вещественной формы;

б) предназначенные для обычной деятельности организации при производстве и продаже продукции (товаров), выполнении работ, оказании услуг, для предоставления за плату во временное пользование, управленческих нужд и др.;

в) необходимые для применения коммерческой организацией в течение более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

г) способные приносить экономические выгоды (доход) в будущем, на получение которых организация имеет право, возникшее, например, при приобретении (создании) исключительного права на этот объект, права по лицензионному договору, по иным документам, подтверждающим право на него, доступ к которым она может ограничить;

д) возможные к выделению из других активов, идентификации, отделению от них.

Отмеченные признаки, позволяющие в бухгалтерском учете признать имущество коммерческой организации объектом нематериальных активов, были определены и в ранее действовавшем ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» [8, с. 158]. Наиболее важный из них — признак, обусловивший способность объекта нематериальных активов приносить коммерческой организации в процессе его использования экономические выгоды (доход). В противном случае такой вид имущества следует снять с учета, продав, списав, безвозмездно передав по договору дарения, и др. Как справедливо отмечает Т.Ю. Дружиловская: «Это — базовое свойство активов, принципиально отличающее актив от других видов объектов» [5, с. 1118]. Исключение составляют лишь два признака, не указанные в новом федеральном стандарте. Один из них — отсутствие планов по продаже таких активов в течение ближайших 12 месяцев (подпункт «д» пункта 3 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов») [8, с. 158], что действительно



является излишним, поскольку в обновленном стандарте заявлен признак использования такого актива «в течение более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев» [3].

Второй, отсутствующий в ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» признак определен как возможность достоверного определения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива (подпункт «е» пункта 3 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов») [8, с. 158]. На наш взгляд, такой подход вполне оправдан. Он обусловлен тем, что в настоящее время подобного рода объекты зачастую стали неотъемлемой частью хозяйственной деятельности коммерческих организаций, а расчет их фактической себестоимости упростился. С другой стороны, изменения, внесенные в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» в 2022 г., дают возможность исчислить первоначальную стоимость объектов нематериальных активов в зависимости от направлений их поступления.

В случае когда исключительное право на объект нематериальных активов принадлежит одновременно нескольким коммерческим организациям и используется ими совместно, такой вид имущества представляется в бухгалтерском учете каждого из субъектов бизнеса. В коммерческих организациях возможна также ситуация, при которой объект, признанный нематериальным активом, принадлежит совместно на условиях исключительного права не только нескольким организациям, но и физическим лицам. Тогда его следует отражать в бухгалтерском учете каждой из организаций-собственников (пункт 5 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»). В результате при оценке таких видов нематериальных активов первоначальная стоимость, по которой они принимаются к бухгалтерскому учету, будет складываться из затрат на их приобретение, создание и улучшение, что определено пунктом 8 обновленного в 2022 г. ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».

Безвозмездное получение нематериальных активов ведет к их оценке по справедливой стоимости и, следовательно, к применению МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Практическое использование данного стандарта довольно сложно и проблема-

тично из-за наличия в нем во многом обобщенных правил выполнения такой оценки, принципиальных различий в методологии российской и англо-саксонской учетных систем, лежащих в основе международных стандартов. Поэтому реализация в российской национальной учетной практике оценки по справедливой стоимости может привести к невольному искажению бухгалтерских данных, представлению неточной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности и к невыполнению важного требования пункта 1 статьи 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете»: «Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений» [2]. В результате считаем разумным и обоснованным предложение Т.Ю. Дружиловой об актуальности и целесообразности «разработки отечественного аналога МСФО (IFRS) 13» [6, с. 1287].

Объектами, учитываемыми в качестве нематериальных активов и соответствующими признакам, установленными пунктом 6 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», могут быть следующие:

- 1) результаты интеллектуальной деятельности;
- 2) средства индивидуализации юридического лица, товаров, работ, услуг, предприятий;
- 3) разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности.

Что касается результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации, то в пункте 1 статьи 1225 Гражданского кодекса РФ представлена полная номенклатура тех результатов интеллектуальной деятельности, которые охраняются нормами интеллектуального права. Среди них такие, как произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ, базы данных, изобретения, секреты производства (ноу-хау) и многие другие [1].

В ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» содержатся положения, уточняющие виды имущества, которые не относятся к нематериальным активам и учитываются в соответствии с правилами других нормативных правовых

документов. В частности, к нематериальным активам не могут быть отнесены финансовые вложения, которые, как и по правилам ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», должны учитываться в соответствии с ПБУ 19/2002 «Учет финансовых вложений». В качестве нематериальных активов не могут быть признаны также отдельные виды имущества, предназначенного для продажи, — результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации, которые приобретены, созданы или находятся на этапе создания, а также долгосрочные активы для продажи (подпункты «б», «г» пункта 8 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»). Такой подход является соответствующим логике деления активов, не предназначенных для использования в ходе обычной деятельности (подпункт «б» пункта 8 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы») в течение более 12 месяцев (подпункт «в» пункта 8 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы») и необходимых для продажи (перепродажи). Из этого следует, что результаты интеллектуальной деятельности, на которые организацией получены исключительные права, права в соответствии с лицензионными договорами или иными документами, подтверждающими существование таких прав, учитываются как объекты нематериальных активов.

До момента признания их в качестве нематериальных активов они будут учтены как капитальные вложения. В соответствии с изменениями в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», внесенными приказом Минфина России от 30.05.2022 № 87н, капитальными вложениями, согласно нормам пункта 5, считаются в том числе затраты на приобретение, создание и улучшение объектов нематериальных активов [3]. Среди них могут быть следующие их виды:

- на приобретение имущества, предназначенного для использования при приобретении, создании, улучшении объектов нематериальных активов;
- на приобретение исключительных прав, прав в соответствии с лицензионными договорами или иными документами, подтверждающими существование таких прав, которые после принятия на учет будут идентифицированы в качестве нематериальных активов;
- на создание объектов нематериальных активов, в том числе в результате НИОКР;

- на совершенствование объектов нематериальных активов, обусловленное улучшением первоначальных нормативных показателей их функционирования;

- на приобретение, продление, переоформление, подтверждение прав на ведение видов деятельности по специальному разрешению (лицензии).

В соответствии с введенными правилами признания капитальных вложений, которые впоследствии будут идентифицированы в качестве нематериальных активов, отпала необходимость в ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», которое было отменено.

ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» (подпункт «д» пункта 8) содержит указание на то, что поисковые активы не могут быть идентифицированы и учтены в качестве нематериальных активов организации. Бухгалтерский учет нематериальных и материальных поисковых активов осуществляется по правилам ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов».

В состав нематериальных активов не могут быть включены также средства индивидуализации (фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания и др.), которые по правилам подпункта «е» пункта 8 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» созданы собственными силами организации. Они должны быть учтены исходя из правил, содержащихся в ПБУ 10/99 «Расходы организации», поскольку являются либо текущими расходами субъекта бизнеса, либо квалифицируются как расходы периода. В случае признания таких расходов текущими они предварительно собираются по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и других в корреспонденции со счетами учета произведенных расходов (материалов, топлива, энергии, заработной платы, отчислений на страхование и обеспечение и др.). Если они признаны расходами периода, выполняется бухгалтерская запись по их списанию в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции с кредитом счета 26 «Общехозяйственные расходы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других.



Интеллектуальные и деловые качества персонала организации, его квалификация и способность к труду, а также информация о покупателях (заказчиках) и иных контрагентах организации, сформированная в самой организации, также не могут быть включены в состав нематериальных активов. При этом затраты по повышению квалификации работников в определенных ситуациях оправданно включать в состав капитализируемых расходов, если они относятся к ним по правилам ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». Информация о контрагентах организации, сформированная самим субъектом бизнеса, достаточно важна для него, поскольку способствует росту экономической выгоды от ее использования, но она не контролируется самой организацией, что приводит к ее идентификации как одного из видов расходов периода со списанием по дебету счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Информация о гудвилле, как новом учетном объекте, по правилам пункта 10 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» генерируется в бух-

галтерском учете исходя из правил МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов», что, как справедливо отмечают исследователи, требует от отечественных специалистов их освоения и практической реализации [7, с. 18]. В ситуации создания гудвилла самой коммерческой организацией он не учитывается в ее бухгалтерском учете.

Таким образом, рассмотренные новые правила признания и бухгалтерского учета нематериальных активов свидетельствуют о том, что они расширили номенклатуру объектов имущества коммерческой организации, поставили перед практиками серьезные вопросы. Их решение требует подтверждения признания объектов нематериальных активов в системе бухгалтерского учета, их обоснования, представления соответствующей информации в приказе руководителя об учетной политике для формирования достоверной информации о стоимости нематериальных активов и их движении в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

## Литература

1. Гражданский кодекс РФ (часть 4) от 18.06.2006 № 230-ФЗ (в ред. от 30.01.2024 № 4-ФЗ). — URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_64629/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64629/)
2. Федеральный закон от 6.11.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 12.12.2023 № 579-ФЗ). — URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document?id\\_4=15014-federalnyi\\_zakon\\_ot\\_06.12.2011\\_402-fz\\_o\\_bukhgalterskom\\_uchete](https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=15014-federalnyi_zakon_ot_06.12.2011_402-fz_o_bukhgalterskom_uchete)
3. Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». — URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document?id\\_4=136829](https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=136829)
4. Алборов Р.А., Козменкова С.В., Мосунова Е.Л. Бухгалтерский учет признания нематериальных активов, результатов их оценки и переоценки // *Международный бухгалтерский учет*. — 2022. — Т. 25. — № 10. — С. 1090–1115.
5. Дружиловская Т.Ю. Перспективы бухгалтерского учета нематериальных активов: трактовка экономической сущности и условий признания // *Международный бухгалтерский учет*. — 2022. — Т. 25. — № 10. — С. 1116–1138.
6. Дружиловская Т.Ю. Перспективы бухгалтерского учета нематериальных активов: оценка и отражение в отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. — 2022. — Т. 25. — № 11. — С. 1283–1306.
7. Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Особенности признания отдельных объектов нематериальных активов с позиций ФСБУ 14/2022 // *Международный бухгалтерский учет*. — 2023. — Т. 26. — № 1. — С. 4–27.
8. Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153 «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» (в ред. от 16.05.2016 № 64н) // 26 положений по бухгалтерскому учету. — М.: Проспект, 2020. — С. 156–166.