

УДК 657.2

**АНАЛИЗ ПБУ 14/2007 «УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ»
И МСФО (IAS) 38 «НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ»**

Черных Т.В., студент гр. ЭУб-151, IV курс
Левина Е.И., старший преподаватель
Кузбасский государственный технический университет
имени Т.Ф. Горбачева
г. Кемерово

В настоящее время информация о нематериальных активах используется при формировании точной информации о финансово-хозяйственной жизни организации.

Нематериальный актив представляет собой комплекс объектов долговременного пользования, которые не имеют материально-вещественную форму, но необходимы экономическим субъектам для эффективного осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

В российских организациях для учета нематериальных активов применяют Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (далее – ПБУ 14/2007), утвержденное приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н. Его предшественник – ПБУ 14/2000 (приказ Минфина России от 16.10.2000 № 91н). ПБУ 14/2007 существенно приблизило российское законодательство к положениям МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» [2, 3]. Это позволило частично гармонизировать стандарты учета и повысить уровень профессионального суждения бухгалтера. Указанный стандарт был введен в действие на территории РФ Приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н.

Следует заметить, что положения о бухгалтерском учете в РФ активно редактируются, и постепенно отличий между ними и международными стандартами становится всё меньше [4]. Так, ПБУ 14/2007 так же будет изменен в сторону эквивалентности МСФО (IAS) 38: разработан новый федеральный стандарт бухгалтерского учета «Нематериальные активы» и уже в 2020 году планируется его вступление в силу.

В настоящее время ПБУ 14/2007 является наиболее приближенным к стандарту МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Тем не менее, существуют принципиальные отличия, о которых необходимо знать как внутренним, так и внешним пользователям финансовой отчетности.

С развитием рыночной экономики, большое значение в современной жизни приобрели нематериальные активы организаций. Деловая репутация фирмы, товарный знак могут иметь наибольшую стоимость, чем имущество фирмы. Многие фирмы ведут свою деятельность не в материально-производственной сфере, а в форме научно-технических разработок и в информационной форме. Для таких фирм нематериальные активы играют основную роль в ведении деятельности.

В международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» дано определение нематериальных активов. Оно характеризуется, как идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы. Наряду с этим в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» точное определение отсутствует, но присутствует перечень признаков, удовлетворяющих активу для его признания.

Для того, чтобы определить объект учета в качестве НМА как в международном стандарте, так и в российском положении представлены и практически повторяют друг друга следующие критерии: идентифицируемость актива, немонетарность, контроль актива предприятием, возможность получения будущих экономических выгод. Однако в отличие от МСФО, где необходимо наличие возможности отделения нематериального актива от организации, ПБУ 14/2007 требует отделимость объекта от других активов. Также одним из требований ПБУ является наличие у организации надлежаще оформленных документов, которые подтверждают права организации на актив, а также само существование объекта. Такое ужесточение юридических требований со стороны ПБУ часто приводит к существенным различиям: например, НМА приобретенные в рамках сделки по объединению бизнеса – актив существует и соответствует критериям признания по МСФО, однако отсутствие необходимых документов, оформленных на другое юридическое лицо, делает признание объекта в качестве нематериального актива невозможным в российской практике.

Признание нематериальных активов частично схоже, однако и здесь существуют некоторые отличия. Кроме критериев признания по МСФО 38 – высокая вероятность получения будущих экономических выгод, связанных с данным объектом, и возможность надежной оценки стоимости актива – ПБУ 14/2007 требует следующее: объект должен быть предназначен для использования в производстве продукции, оказании услуг или управленческих нужд организации в течение периода более 12 месяцев, а также организация не предполагает продажу такого актива в течение 12 месяцев или одного операционного цикла, если тот превышает срок в 1 год.

В обоих документах приведены примеры нематериальных активов, однако они значительно отличаются: так, к примеру, деловая репутация может быть признана нематериальным активом согласно ПБУ 14/2007, но не входит в состав таковых по МСФО (IAS) 38, т. к. она не может быть обособлена от организации, что противоречит критерию их идентифицируемости [6]. В таблице приведены примеры объектов нематериальных активов по МСФО и ПБУ.

Следует заметить, что для всех объектов необходимо соответствие критериям признания, иначе они не могут быть классифицированы в качестве нематериального актива.

В ПБУ 14/2007 отсутствует требование о разделении затрат, на создание нематериального актива, на затраты, которые возникают на стадии исследования и на затраты, которые возникают на стадии разработки [14].

Таблица – Объекты нематериальных активов по российскому и международному стандартам

МСФО (IAS) 38	ПБУ 14/2007
Схожие примеры	
Торговые марки, товарные знаки, фирменные наименования	
Программное обеспечение (имущественные права)	
Авторские права, исключительные права на результаты интеллектуальной собственности	
Селекционные достижения, секреты производства (ноу-хау)	
Различия	
Незавершенные НМА	X
Лицензии	X
Право пользования программным обеспечением	X

В случае, если процесс нельзя поделить на стадии исследований и разработки, МСФО (IAS) 38 требует списать в расходы все затраты без исключения. В свою очередь, ПБУ 14/2007 предлагает включить в первоначальную стоимость нематериальных активов все расходы на его создание.

В Российском законодательстве регламентируется, что организациям, создавшим нематериальные активы, необходимо наличие соответствующих документов (лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством порядком) [2]. Одновременно МСФО (IAS) 38 определяет необязательным условием наличие данных документов.

Нематериальные активы и в международной практике, и в российской первоначально признаются по фактической стоимости: как правило, стоимость актива будет равна величине оплаты за вычетом суммы расходов на приобретение [1, 2, 3].

Отличие первоначальной оценки нематериальных активов наблюдается в следующих ситуациях:

Согласно ПБУ 14/2007 расходы на научно-исследовательские работы можно капитализировать в стоимости нематериального актива. В соответствии с МСФО, данный этап работ классифицируется как исследование и затраты по нему списывают в расходы.

В российском бухгалтерском учете, при покупке нематериальных активов с рассрочкой платежа в первоначальной стоимости, не предусматривается дисконтирование затрат на приобретение этих активов. В

свою очередь, международные стандарты учитывают временную стоимость денег. При этом стоимость актива уменьшается на сумму дисконта.

ПБУ 14/2007 в отличие от МСФО (IAS) 38 не содержит отдельных статей, регулирующих процесс признания и оценки НМА при объединении бизнеса, поэтому в российской практике зачастую руководствуются балансовой стоимостью актива у приобретаемой компании. Аналогично поступают и при приобретении предприятия. Международный стандарт заявляет, что при подобных сделках необходимо учитывать актив по справедливой стоимости, которая будет объективно отражать будущие выгоды от актива. Для определения справедливой стоимости используются данные активного рынка, экспертные оценки и другие инструменты.

В соответствии с российским законодательством, первоначальную стоимость нематериальных активов снижают на величину ликвидационной стоимости и на полученную величину начисляют амортизацию. В международном стандарте ликвидационная стоимость НМА считается отличной от нуля лишь при наличии обязательства перед третьими сторонами по продаже актива после окончания срока его службы [2].

Учет деловой репутации также отличается. Соответственно международным стандартам, деловая репутация возникает лишь в консолидированной отчетности группы. Сумма данного нематериального актива находится как разница между стоимостью приобретения компании и справедливой стоимостью ее чистых активов на дату приобретения. Деловая репутация не имеет конкретного срока полезного использования и обязана тестироваться на обесценение каждый год [8].

Согласно ПБУ 14/2007 в учете деловая репутация отражается в индивидуальной отчетности компании. Она определяется как разница между покупной ценой компании и суммой балансовой стоимости чистых активов приобретаемого комплекса. Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение двадцати лет.

К сходствам ПБУ 14/2007 и МСФО (IAS) 38 можно отнести правила учета нематериальных активов: они одинаково разделяют данные активы по определению срока полезного использования и начислению амортизации.

По нематериальным активам, имеющим определенный срок полезного использования, начисляется амортизация, а не имеющим определенный срок полезного использования, амортизация не начисляется.

И в МСФО, и в ПБУ выделяются категории нематериальных активов, исходя из срока полезного использования: с конечным и с неопределенным сроком полезного использования. Для того чтобы определить срок полезного использования организации обязаны учитывать различные факторы, влияющие на такой срок. К ним могут относиться сроки юридических прав на нематериальный актив, ожидаемые экономические выгоды, технические характеристики и пр. В случае отсутствия ограничений по сроку, когда организация может получать экономические выгоды от актива, такой актив будет классифицирован как имеющий неопределенный срок полезного

использования. МСФО обязует организации периодически проверять актив на возможное изменение его срока полезного использования и обесценение, однако в РПБУ такое требование отсутствует, тем самым предоставляя организациям право проверять или не проверять нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования на предмет обесценения и необходимости его переклассифицировать [2, 3].

По активам с конечным сроком полезного использования амортизация начисляется в обязательном порядке на протяжении срока полезного использования одним из методов, причем МСФО говорит о том, что следует выбрать тот метод, который в наилучшей степени отражает степень использования актива и извлечение из него экономических выгод. Эти условия следует подвергать проверке и анализу ежегодно. По РПБУ выбор способа амортизации определяется ожидаемым поступлением будущих экономических выгод от актива, в том числе от его потенциальной продажи. Если же отсутствуют условия, позволяющие надежно определить степень использования актива, или же будущие экономические выгоды, то рекомендуется применять линейный метод начисления амортизации.

Согласно МСФО, амортизационная стоимость определяется после вычета остаточной стоимости актива. Она, как правило, равна нулю за исключением особых случаев. В ПБУ 14/2007 не требуется рассчитывать остаточную стоимость, так как подразумевается, что она всегда нулевая. Корректировки при изменении метода амортизации как в МСФО, так и в ПБУ, учитываются перспективно в качестве изменений оценочных значений. Еще одно различие в амортизационных начислениях между МСФО и ПБУ заключается в сроках, когда амортизационные платежи начинаются и прекращаются.

МСФО говорит о том, что амортизация нематериальных активов с конечным сроком полезного использования начинается в момент готовности актива к использованию, независимо от статуса введения в эксплуатацию.

В то время как ПБУ 14/2007 регламентирует начало амортизационных начислений с первого числа месяца, следующего за месяцем признания и принятия нематериального актива к учету. В дополнение к этому, согласно МСФО, в случае, когда нематериальный актив переклассифицируется как удерживаемый для продажи, то амортизация останавливается на дату переклассификации актива. В подобных случаях ПБУ требует прекращения амортизационных начислений с первого числа месяца, следующего за месяцем списания актива с бухгалтерского учета организации. И МСФО, и ПБУ запрещают приостановление амортизационных начислений по нематериальному активу в течение срока полезного использования актива, независимо от того, использует предприятие данный актив или нет.

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» позволяют ежегодно не более одного раза осуществлять переоценку нематериальных активов по нынешней рыночной стоимости.

ПБУ 14/2007 не допускает возможности капитализации последующих затрат. Согласно данному положению, такие затраты должны быть отнесены на расходы при возникновении. С другой стороны, МСФО разрешает признание некоторых последующих затрат в составе фактической стоимости нематериального актива. В обоих документах существуют статьи, регулирующие переоценку нематериальных активов. МСФО разрешает такую операцию: можно изменять балансовую стоимость, для того, чтобы привести её в соответствие со справедливой стоимостью. Однако подобные действия могут быть совершены только в случае наличия активного рынка. Если же МСФО приводит критерии существования активного рынка – наличие торговых сделок по однородным активам, присутствие покупателей и продавцов, желающих заключить сделку по купле-продаже, свободный доступ к информации о ценах и условиях сделок – то ПБУ не дает таких характеристик, тем самым ограничивая возможность переоценки НМА. Подобно МСФО, в российских положениях говорится о том, что если нематериальный актив или группа активов была переоценена, то необходимо продолжать регулярную переоценку для того, чтобы балансовая стоимость активов не имела существенных отличий от текущей рыночной стоимости. Следует отметить, что переоценка нематериальных активов происходит достаточно редко в связи с отсутствием активного рынка [5].

Общие положения по выбытию активов посредством прекращения получения экономических выгод или ожиданий таковых схожи как в МСФО 38, так и в ПБУ 14/2007. Прибыль или убыток, который возникает от выбытия нематериального актива, определяется как разность между суммой вырученных средств и его стоимостью на балансе предприятия. Однако сумма вырученных средств регулируется по-разному: согласно МСФО, она равна нетто-величине вырученных средств, а не сумме, которая указана в договоре. ПБУ 14/2007, наоборот, не предлагает корректировать сумму платежа, а использовать стоимость по договору. РПБУ также обязывает организации переносить сумму дооценки нематериального актива с добавочного капитала на нераспределенную прибыль при выбытии ранее переоцененных активов, в отличие от МСФО, где результат дооценки может списываться ежегодно по мере использования или при прекращении признания. В составе прибыли и убытка за период дооценка не может признаваться [7].

Таким образом, проведя анализ российского и международного стандарта можно сделать вывод, что МСФО (IAS) 38 лучше обобщает практический опыт, обеспечивает сопоставимость информации между компаниями в мировом масштабе, доступен для пользователей; позволяет значительно сократить расходы на подготовку консолидированной (сводной) отчетности [8, с. 407], что объясняется вышеперечисленными отличиями как в принципах составления отчетности, так и в показателях, включенных в состав их форм.

Список литературы

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 30.10.2000. № 94н, в ред. От 08.11.2010 г. №142н.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) утверждено приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н, в ред. от 16.05.2016 г. № 64н.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина РФ от 28.12.2015 г. № 217н, в ред. от 30.10.2018 г. № 220н
4. Зотов С.В. Нематериальные активы. Отличия учета по МСФО и РСБУ // Актуальная бухгалтерия – 2014. – №5. – С 14-22.
5. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет: учебник/ Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2019. – 593 с.
6. Мокрушин В.Д. Практические аспекты признания нематериальных активов // МСФО на практике – 2016. – № 4. – С. 5–16.
7. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник/ Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2017. – 372 с.
8. Овчинникова И. В. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие / И. В. Овчинникова, Е. И. Левина; КузГТУ. – Кемерово, 2016. – 424 с.