

УДК 657.1

**Халевинская Анна Борисовна,**  
магистрант,  
кафедра Учета, анализа и аудита,  
Высшая школа экономики и менеджмента,  
ФГАОУ ВО «Уральский федеральный университет  
имени первого Президента России Б.Н.Ельцина»  
г.Екатеринбург, Российская Федерация

## **СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ПО УЧЕТУ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ОРГАНИЗАЦИИ**

### *Аннотация:*

В статье рассмотрены трудности сближения российских стандартов бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности в аспекте учета нематериальных активов. В ходе исследования было произведено сравнение МСФО 38 и ПБУ 14/2007, выявлены расхождения и предложены некоторые меры по ускорению внедрения международных стандартов в российскую бухгалтерскую действительность.

### *Ключевые слова:*

нематериальные активы, ПБУ 14/2007, МСФО 38, финансы, экономика, учет

Современный мир меняется с невиданной скоростью. Все основные финансовые потоки и наиболее дорогостоящие активы переместились из реального сектора экономики в виртуальный. Данный тренд обусловлен научно-техническим прогрессом, а также, как следствие, возрастающими потребностями современного человека.

В рыночной экономике существуют жесткая конкурентная борьба за потребителя среди множества компаний, производящих товары, которые схожи как по цене, так и по своим качественным характеристикам. Наиболее современным и совершенным способом борьбы за конкурентное преимущество является такой метод, как создание или приобретение нематериальных активов (НМА), которые в перспективе будут способствовать снижению себестоимости продукции, защите технологии производства, анализу потребностей рынка и т.д. Данный вид активов будет способствовать возникновению конкурентного преимущества компании, а также совершенствованию экономической системы в целом. Именно поэтому вопросы, затрагивающие нематериальные активы организации являются актуальными.

С точки зрения бухгалтерского учета в РФ возникла проблема, которая заключается в том, что в настоящее время учет нематериальных активов на балансах некоторых предприятий ведется параллельно по двум стандартам учета: международным и российским. Данная ситуация способствует возникновению путаницы как для руководства компании, так и для инвесторов. Бухгалтерский баланс (РСБУ) и отчет о финансовом положении (МСФО) могут показывать совершенно разные суммы в разделах, связанных с НМА. В связи с данной тенденцией возникает естественная потребность сравнить ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и МСФО 38 «Нематериальные активы». Цель данного исследования заключается в том, чтобы сравнить РСБУ и МСФО в вопросах отражения НМА на балансе предприятия.

Многие российские специалисты, занимающиеся учетом по МСФО, сталкиваются с проблемами в отношении признания и определения первоначальной стоимости объектов НМА. Данная проблема заключается в том, что международный стандарт МСФО 38 «Нематериальные активы» значительно отличается от ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» даже с учетом того, что существует государственная программа реформирования бухгалтерского учета в РФ в соответствии с международными стандартами. Далее рассмотрим самые основные аспекты действующих стандартов и дадим сравнительную характеристику.

Для того, чтобы можно было признать объект в качестве нематериального актива необходимо, чтобы объект соответствовал определению НМА, а также отвечал критериям признания. Согласно МСФО 38, «НМА – идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы».

НМА должен быть идентифицируем. Данная обязательная характеристика необходима для того, чтобы можно было отделить объект НМА от деловой репутации.

Деловая репутация (гудвилл) – разница между покупной стоимостью компании и справедливой стоимости ее идентифицируемых чистых активов. Гудвилл не может быть признан в учете в качестве объекта НМА.

К критериям признания нематериальных активов относятся:

- Вероятность получения будущих экономических выгод от использования актива. Организации необходимо достоверно определить, что существует вероятность получения будущих экономических выгод,

основываясь на оптимальной оценке менеджментом тех экономических условий, которые вероятнее всего будут существовать на протяжении срока полезного использования НМА.

- Возможность достоверной оценки стоимости актива.

Далее рассмотрим, как признаются нематериальные активы согласно ПБУ 14/2007. А также произведем сравнение ПБУ 14/2007 и МСФО 38.

В ПБУ 14/2007 перечислены следующие условия признания объекта в качестве нематериального актива:

- отсутствие материально-вещественной формы, что, согласно МСФО 38, является важным условием, но не обязательным;
- возможность отделения от другого имущества организации;
- что касается гудвилла, то в российских стандартах принято учитывать деловую репутацию в качестве НМА, что противоречит международным стандартам с их условием идентификации объекта от других активов организации.
- объект НМА должен быть использован в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, или для удовлетворения управленческих нужд организации. Данное условие напрямую соответствует условию получения будущих экономических выгод, что соответствует МСФО 38;
- объект НМА должен использоваться в течение длительного срока, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев. В МСФО 38 данное условие не является обязательным и должно определяться самой организацией;
- не планируется последующая перепродажа данного объекта в течение 12 месяцев (обычного операционного цикла больше 12 месяцев), что соответствует МСФО 38;
- объект способен приносить будущие экономические выгоды в будущем (соответствует МСФО 38);
- у организации есть надлежаще оформленные документы, которые подтверждают существование самого актива или исключительного прав у организации на использование результатов интеллектуальной деятельности. [1] Данное условие не является обязательным при признании НМА согласно МСФО 38.

Таблица 1. Активы организации, относящиеся к НМА в соответствии с РСБУ и МСФО.

ПБУ 14/2007	МСФО 38
Объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности)	Торговые марки
Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель	Фирменные наименования
Исключительно авторское право или право иного правообладателя на топологии интегральных микросхем	Программное обеспечение
Исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	Лицензии и франшизы
Исключительное право патентообладателя на селекционные достижения	Авторские права, патенты и другие права на промышленную собственность, права на обслуживание и эксплуатацию
Деловая репутация	Рецепты, формулы, проекты и макеты
Организационные расходы, связанные с образованием юридического лица, признаваемые в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный капитал организации	Незавершенные нематериальные активы

Стоит обратить внимание на то, что в соответствии с гражданским законодательством исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности возникает только в тех случаях, если они предусмотрены ГК РФ и другими законодательными актами. Если же нематериальный ресурс, имеющийся у компании, не подлежит правовой охране в соответствии с законодательством, в таком случае нельзя утверждать о наличии исключительных прав на данный актив. Таким образом, в РСБУ данный объект не сможет быть признан в качестве объекта НМА, что вызовет расхождения с отчетностью того же предприятия, но составленной по международным стандартам.

Согласно российским стандартам учета, в составе НМА должны быть учтены организационные расходы организации, а именно расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников в уставный капитал организации. Междуна-

родный стандарт исходит из того, что данные расходы должны быть отражены в качестве расходов по мере их возникновения.

МСФО 38 и ПБУ 14/2007 сходятся в том, что если объект не отвечает определению НМА (идентифицируемость, контроль, будущие экономические выгоды), то он должен быть признан в составе расходов организации. А также в качестве нематериального актива организации не могут быть признаны интеллектуальные и деловые качества работников, их квалификация, т.к. данные активы неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без носителей.

Нематериальные активы согласно международным стандартам первоначально оцениваются по фактической себестоимости. Стандарт устанавливает способы определения фактической себестоимости нематериального объекта, которые зависят от того, каким способом приобретается данный актив.

В первоначальную стоимость НМА могут быть включены:

- покупная цена;
- импортные пошлины;
- невозмещаемые налоги;
- оплата юридических услуг;
- затраты, связанные с подготовкой актива к использованию;
- вычеты (возврат переплаты, скидки).

В состав актива перестают включаться расходы тогда, когда актив приведен в надлежащее для использования состояние, исходя из планов менеджмента компании. Также в балансовую стоимость нематериального актива не включаются расходы, произведенные с момента готовности актива к использованию, до начала его фактического использования в деятельности компании, а также не должны быть включены в первоначальную стоимость операционные убытки, связанные с временным отсутствием спроса на продукцию.

Приведем практический пример, в котором наглядно будет продемонстрировано, какие расходы необходимо включать в первоначальную стоимость объекта НМА при его приобретении, а какие – нет.

Пример 1

ООО «Просвещение» приобрела право на использование программного продукта у компании ООО «Лига» за 20 тыс. руб. 5 тыс. руб. было потрачено на регистрацию приобретенных прав, также были оплачены юридические услуги в размере 1 тыс.руб. за услуги по составлению договора уступки права. Компания ООО «Просвещение» каждые 6 месяцев уплачивала сбор за поддержания регистрации права в размере 3 тыс. руб. Фактически программный продукт начал использоваться через 14 месяцев после первоначальной регистрации, к этому моменту за ее поддержание было уплачено 8 тыс. руб.

Согласно МСФО 38 в первоначальную стоимость нематериального актива включаются следующие расходы:

- стоимость права на программный продукт (20 тыс. руб.);
- первоначальная регистрация (5 тыс. руб.);
- юридические услуги (1 тыс. руб.) [2]

Расходы на поддержание регистрации не включаются в первоначальную стоимость объекта, т.к. данные расходы не являются необходимыми для доведения актива до состояния использования на предприятии. Соответственно, первоначальная стоимость объекта будет равна 26 тыс. руб.

Если организацией был приобретен актив в результате объединения бизнесов, то фактическая себестоимость НМА будет определена как справедливая стоимость на дату приобретения.

Также необходимо рассмотреть случай приобретения нематериального актива посредством правительственного гранта. В этом случае организация, в соответствии с основным порядком учета правительственных субсидий, может признать нематериальный актив по справедливой стоимости с одновременным признанием субсидии, либо, в соответствии с альтернативным порядком ведения бухгалтерского учета, признать нематериальный актив по номинальной сумме.

Когда нематериальный актив получен в обмен на другой неденежный актив, фактическая стоимость нематериального актива оценивается по справедливой стоимости переданного актива, за исключением случаев, когда справедливая стоимость полученного актива более очевидна.

Создание нематериального актива имеет ряд особенностей. В тех случаях, когда затраты произведены организацией с целью получения будущих экономических выгод и не влекут в последствии создание объекта НМА, они могут быть рассмотрены как гудвилл, созданный внутри компании (согласно МСФО 38 он не признается нематериальным активом).

Для того, чтобы затраты данного этапа создания НМА могли быть включены в себестоимость объекта, организация должна продемонстрировать:

- техническую осуществимость завершения НМА;
- намерение закончить разработку НМА;
- способность использовать или продать актив;
- как НМА будет создавать будущие экономические выгоды;
- достаточность ресурсов для завершения разработки объекта, для его использования или продажи;

- способность достоверно оценить именно те затраты, которые могут быть отнесены к первоначальной стоимости объекта НМА.

Начиная с того момента когда начинают выполняться все вышеуказанные условия, расходы, связанные с созданием актива, капитализируются (включаются в себестоимость объекта НМА).

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. В ПБУ 14/2007 установлены различные подходы определения первоначальной стоимости НМА в зависимости от способа приобретения нематериального актива.

Под первоначальной стоимостью НМА, приобретенных за плату, понимается сумма всех фактических расходов, связанных с этим приобретением, за исключением НДС и других возмещаемых налогов. При покупке НМА их первоначальная стоимость определяется в сумме фактических затрат.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

Также в положении специально выделяются затраты, которые не следует включать в первоначальную стоимость НМА. Это общехозяйственные и аналогичные им расходы (кроме тех случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов), что соответствует стандарту.

ПБУ 14/2007 признает нематериальным активом деловую репутацию. Стоимость ее определяется как разница между покупной и балансовой стоимостью. Гудвилл (деловая репутация) в международных стандартах не является НМА.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Нематериальные активы могут быть внесены учредителями (участниками) в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации. Первоначальной стоимостью таких НМА признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации. МСФО 38 не рассматривает такой вариант, а следовательно, и не запрещает его использовать. Однако не следует забывать, что вносимый НМА должен быть оценен по справедливой стоимости.

Нематериальные активы могут приобретаться также по договору, предусматривающему оплату неденежными средствами (в частности, по договору мены). В соответствии с ПБУ 14/2007 первоначальной стоимостью таких НМА признается стоимость переданного имущества. Эта стоимость устанавливается исходя из цены, по которой организация в сравнимых обстоятельствах обычно определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Первоначальная стоимость НМА, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, равна стоимости имущества, которое было передано взамен. А стоимость этого имущества соответствует цене, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Нематериальный актив, созданный внутри компании, считается созданным, если:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации-работодателю;
- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;
- свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации. [3]

Первоначальная стоимость внутрисозданного НМА определяется как сумма фактических расходов на его создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т.п.), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Согласно МСФО 38, на первом этапе следует определить, отвечает ли созданный внутри компании нематериальный актив критериям признания. После признания актива НМА компания делит процесс создания актива на две стадии:

- стадию исследований;
- стадию разработок.

В стоимость созданного внутри компании НМА входят затраты, которые вошли в стадию разработок, и затраты, которые не были признаны в прошлых периодах в отчете о прибылях и убытках, — в этом заключается существенная разница между российским и международным учетом НМА.

Согласно российскому стандарту, все затраты на НИОКР, в случае положительного результата и документально оформленных результатов НИОКР, включаются в первоначальную стоимость созданного НМА.

Таким образом, стоит отметить, что сумма нематериальных активов организации может значительно отличаться в зависимости от системы учета.[4]

. Проведя исследование в области сравнения российских и международных стандартов учета, хотелось бы отметить, что, не смотря на ряд различий, основополагающие принципы данных стандартов являются схожими. Но пользователи информации, составленной на основе МСФО, утверждают, что данная информация является более полезной и более ценной, т.е. пользователь получает именно тот результат, на который он рассчитывал. МСФО все чаще используются и признаются во всем мире. Переход экономики к рыночным отношениям объективно потребовал соответствующей адаптации ее делового языка - бухгалтерского учета. Поэтому основной целью реформирования отечественной системы бухгалтерского учета является обеспечение сочетания национальной системы бухгалтерского учета с требованиями рыночной экономики и МСФО. Для российского учета требуется четкое документальное подтверждение, в том числе в отношении нематериальных активов. Подход к концепции нематериальных активов по МСФО шире, чем ПБУ, наряду с юридически закрепленной формой контроля и другими его формами, но в последние годы российские стандарты достигли значительного прогресса в плане гармонизации с международными принципами бухгалтерского учета. Поэтому компании, которые решили перейти на международные стандарты финансовой отчетности, должны, в первую очередь, максимально сблизить МСФО и методы учета РСБУ. И данная тенденция будет способствовать увеличению интереса иностранных инвесторов к российской экономике, а также гармонизации учетной системы внутри страны.

#### Список используемых источников

1. "Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016)
2. Агеева, О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебник для вузов / О.А. Агеева, А.Л. Ребизова. - М.: Юрайт, 2013. - 447 с.
3. ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" Приказ Минфина России от 27.12.2007 N 153н (ред. от 16.05.2016)
4. Официальный сайт Министерства финансов РФ. URL: <http://www.minfin.ru> (дата обращения: 10.10.2017)

**Khalevinskaya Anna,**  
Master student,  
Department of Accounting, Analysis and Audit,  
Graduate School of Economics and Management,  
Ural Federal University  
named after the first President of Russia B.N.Yeltsin  
Ekaterinburg, Russian Federation

#### COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF ACCOUNTING RUSSIAN AND INTERNATIONAL STANDARDS FOR THE INTANGIBLE ASSETS

##### *Abstract:*

The article discusses the difficulties of convergence of Russian accounting standards and international financial reporting standards in the aspect of accounting for intangible assets. The study compared IFRS 38 and PBU 14/2007, identified discrepancies, and proposed some measures to accelerate the introduction of international standards in the Russian accounting reality.

##### *Key words:*

intangible assets, PBU 14/2007, IAS 38, finance, economics, accounting