

2.2. ПОЛОЖЕНИЕ ПО ВЕДЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ» (ПБУ 14/2007): СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ НОВЕЛЛ

Устинова Я.И., к.э.н.,

старший преподаватель кафедры аудита, аудитор
ООО «Аудиторская фирма «Кредо»

*Новосибирский государственный университет
экономики и управления*

В статье представлены результаты анализа ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» с позиции вступившей в силу с 1 января 2008 г. гл. 4 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ), регламентирующей интеллектуальную собственность. При этом выделены основные новеллы данного документа по сравнению с утратившим силу ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» и действующими положениями по бухгалтерскому учету в РФ, проведено их сопоставление с положениями МСФО 38 «Нематериальные активы» и иных международных стандартов финансовой отчетности. В результате выявлены отдельные аспекты учета нематериальных активов, не урегулированные императивными нормами, и вопросы гражданского оборота прав на интеллектуальную собственность, не нашедшие своего адекватного отражения в учете, а также определены области применения профессионального суждения бухгалтера.

ВВЕДЕНИЕ

В письме от 30 марта 2007 г. №07-05-10/25 Минфин РФ заявил, что «в настоящее время проводится работа по подготовке изменений в нормативные правовые акты, в т.ч. в ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». На сегодняшний день эта работа завершена. 23 января 2008 г. Минюст РФ зарегистрировал приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. №153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)». При этом, согласно приказу Минфина РФ от 23 января 2008 г. №11н, приказ Минфина РФ от 16 октября 2000 г. №91н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000)» признается утратившим силу. Прежде всего следует отметить, что ПБУ 14/2007 представляет собой принципиально новый нормативный акт, отличающийся не только от ПБУ 14/2000, но и от других действующих на сегодняшний день положений по бухгалтерскому учету. Оно разработано в свете планов по переходу к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), изложенных в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. №180, а также в проекте федерального закона «Об официальном бухгалтерском учете». В ПБУ 14/2007 учтены как изменения в гражданском законодательстве, вступающие в силу с 1 января 2008 г., так и изменения в МСФО 38 «Нематериальные активы», вступившие в силу с отчетного периода, следующего за 31 марта 2004 г.

СФЕРА ДЕЙСТВИЯ

Согласно п. 2 приказа Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. №153н, ПБУ 14/2007 вступает в силу с бухгалтерской отчетности 2008 г.

Однако следует отметить, что согласно пп. 8-12 Указа Президента РФ от 23 мая 1996 г. №763 приказы Минфина РФ вступают в силу только после регистрации в Минюсте РФ и официального опубликования в течение 10 дней с даты регистрации. При этом, поскольку конкретная дата ввода в действие приказа Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. №153н не установлена, он вступает в силу по истечении 10 дней со дня официального опубликования. Данный приказ опубликован в «Российской газете»

2 февраля 2008 г. и обрел юридическую силу с 13 февраля 2008 г., т.е. после утверждения учетной политики на 2008 г. (п. 10 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»), что вызывает необходимость внесения в нее изменений не ранее указанной даты. При этом формально, согласно п. 18 ПБУ 1/98, у организаций есть шанс перенести момент введения изменений учетной политики в действие на 1 января 2009 г. (Ссылки на Решение ВС РФ от 30.06.2006 №ГКПИ 06-643¹ (об отказе в признании недействительными норм о вступлении в силу изменений в ПБУ 6/01, внесенных Приказом МФ РФ от 12.12.2005 №147н, с 2006 года) не исключает такой возможности, поскольку в данном случае речь идет не о корректировке действующего, а о принятии нового документа.)

ПБУ 14/2007 распространяется на организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений – п. 1 ПБУ 14/2007). По сравнению с ПБУ 14/2000, к числу субъектов, применяющих положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов (далее НМА), добавлены некоммерческие организации, чем обусловлен ряд новелл в ПБУ 14/2007. Эти новеллы действуют в отношении НМА, принятых некоммерческими организациями к учету в 2008 г. и в последующие годы (п. 4 приказа Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. №153н). До настоящего времени на НМА некоммерческих организаций распространялись лишь п. 55-57 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н. Вопрос о порядке ведения учета НМА, принятых некоммерческими организациями до 2008 года, в ПБУ 14/2007 остался открытым. Вероятно, он должен стать предметом профессионального суждения бухгалтера.

Итак, бухгалтерский учет НМА в 2008 г. регламентируется следующими нормативными правовыми актами. На НМА бюджетных учреждений распространяются нормы Инструкции по бюджетному учету, утвержденной приказом Минфина РФ от 10 февраля 2006 г. №25н. В отношении НМА кредитных организаций применению подлежат нормы Положения Банка России от 26 марта 2007 г. №302-П «О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации». В отношении НМА всех остальных юридических лиц действует ПБУ 14/2007. Причем нормы всех трех указанных выше нормативных правовых актов в полной мере не соответствуют ни друг другу, ни ПБУ 14/2000, ни МСФО 38.

В результате получается, что содержание единой бухгалтерской категории – НМА – определяется организационно-правовой формой и сферой деятельности юридического лица, от имени которого ведется учет. При этом содержание статьи «Нематериальные активы» в балансе кредитной организации, бюджетного учреждения и прочих организаций будет различным. Это не только нарушает концептуальное единство и целостность теории бухгалтерского учета и создает определенные проблемы на практике, но и противоречит ст. 3-5 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Определение понятия «нематериальные активы», разрабатываемое и утверждаемое Минфином РФ, должно быть единым

¹ Моисеев М.В. Бегом к МСФО? // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №5.

(п. 2 ст. 5 названного закона) и общепризнанным. Единый подход к определению понятия НМА демонстрирует и МСФО 38. В свете планов по переходу к МСФО данный факт недопустимо игнорировать.

В то же время вопрос о необходимости и целесообразности признания НМА в балансе бюджетного учреждения требует отдельного и особого рассмотрения, поскольку затраты в этом случае не предполагают извлечения будущих экономических выгод².

В ПБУ 14/2007, в отличие от ПБУ 14/2000, отсутствует фраза о том, что оно подлежит применению в отношении НМА организаций, «находящихся у них на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления», которая абсолютно не соответствовала объекту регулирования.

К числу объектов учета, в отношении которых ПБУ 14/2007 не применяется, отнесены, как упоминавшиеся в п. 2 ПБУ 14/2000 не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (далее НИОКР) и не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке НИОКР; так и новые объекты: материальные носители (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (в ПБУ 14/2000 указывались лишь материальные носители в отношении объектов авторского права), а также финансовые вложения (п. 2 ПБУ 14/2007), в чем просматривается аналогия с МСФО 38. В результате в ПБУ 14/2007 уточнен круг объектов, которые в принципе могут быть признаны НМА при соблюдении соответствующих условий.

Кроме того, необходимо отметить, что если в ПБУ 14/2000 при описании объекта регулирования использовалась формулировка «объект интеллектуальной собственности», то в ПБУ 14/2007 опорным понятием становится «право на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации»³. Данное изменение в положении по бухгалтерскому учету всецело объясняется вступившими в силу с 1 января 2008 г. изменениями в гражданском законодательстве.

Дело в том, что до указанной даты, согласно ст. 138 ГК РФ, под интеллектуальной собственностью понималось исключительное право гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации, признаваемое в случаях и в порядке, установленных ГК РФ и другими законами. Однако с начала текущего года, согласно п. 1 ст. 1225 ГК РФ, интеллектуальной собственностью признаются результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется охрана (закрывать перечень этих объектов приведен здесь же). При этом оборотоспособными являются не сами указанные объекты, а лишь права на них (п. 4 ст. 129 ГК РФ). Таким образом, если ранее под интеллектуальной собственностью понималось исключительное право, то теперь – объект этого права.

² Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 22-23.

³ Фомичева Л.П. Новое в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» // Audit-it.ru: <http://www.audit-it.ru/articles/account/p103841.html>; Ржаницына В.С. О проекте ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» // Финансовые и бухгалтерские консультации: Ресурс системы «КонсультантПлюс». – 2007. – №11.

ПРИЗНАНИЕ НМА

В п. 3 ПБУ 14/2007, как и в ПБУ 14/2000, критерием признания НМА является единовременное выполнение совокупности условий. Однако проверка их выполнения, согласно ПБУ 14/2007, должна проводиться для принятия, а не при принятии объекта к учету. Таким образом подчеркивается принципиальная выполнимость соответствующих условий, а не их соблюдение к конкретному моменту времени, как это было в ПБУ 14/2000. Об этом также свидетельствуют формулировки: «объект предназначен для использования», «объект способен приносить экономические выгоды» и т.п.

В то же время сами условия, единовременное выполнение которых требует признания НМА, изменились (табл. 1).

Часть условий признания НМА в ПБУ 14/2007, по сравнению с ПБУ 14/2000, была лишь уточнена (например, способность приносить экономические выгоды в будущем, в том числе посредством использования в производстве в течение определенного времени, отсутствие намерения перепродажи в течение определенного периода времени, возможность идентификации, отсутствие материально-вещественной формы). Причем обращают на себя внимание следующие корректировки.

- Во-первых, в ПБУ 14/2007, в отличие от ПБУ 14/2000, в критериях признания НМА акцент перенесен с фактических обстоятельств на намерения организации в отношении объекта (на «целевое назначение»⁴ объекта в момент принятия к учету). В частности, согласно ПБУ 14/2007, достаточно того, чтобы объект НМА был предназначен для использования в производственных или управленческих целях, тогда как ПБУ 14/2000 требовало фактического применения НМА в этих целях⁵. Использование НМА более чем 12 месяцев или операционного цикла, превышающего 12 месяцев, по ПБУ 14/2007 лишь предполагается, тогда как по ПБУ 14/2000 должно было соблюдаться непременно. Отсутствие намерения продать НМА согласно ПБУ 14/2000 рассматривалась как бессрочная и обязательная характеристика. ПБУ 14/2007 допускает возможность планов по продаже объекта, что не мешает его признанию в качестве НМА, но не ранее чем через 12 месяцев (или через операционный цикл, превышающий 12 месяцев). Такой подход в полной мере соответствует МСФО 38, согласно которому признание актива, в т.ч. НМА, всецело базируется на субъективной оценке бухгалтера, сформированной на основе прогнозов менеджмента по использованию объекта.
- Во-вторых, в ПБУ 14/2007, в отличие от ПБУ 14/2000, понятие «имущество» (в т.ч. при раскрытии критерия идентификации, порядка оценки НМА, оплаченного неденежными средствами и т.п.) уступило свое место бухгалтерской категории «активы», что соответствует концепции сближения с МСФО⁶.

⁴ Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горечкая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. – М.: Велби, Проспект, 2005. – С. 357-358.

⁵ Голубева М., Пальмина Е. Большие перемены в бухучете нематериальных активов // Главбух. – 2008. – №4. – <http://www.glavbukh.ru/art/13389>; Преснякова Е.В. ПБУ 14/2007: что нового? // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №2.

⁶ Стенограмма круглого стола «Обсуждение ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» от 24 октября 2007 г. // http://www.labrate.ru/20071024/stenogramma_24-10-2007.htm.

Таблица 1

КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ НМА ПО ПБУ 14/2000, ПБУ 14/2007 И МСФО 38

ПБУ 14/2000	ПБУ 14/2007	МСФО 38
Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем; использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации	Объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в т.ч. в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством РФ)	От актива ожидается поступление в компанию экономических выгод в будущем и оно оценивается как весьма вероятное. Будущие экономические выгоды могут включать выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг, относительную экономию на затратах или другие выгоды
Наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.)	Организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в т.ч. 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 (далее – контроль над объектом)	Актив контролируется компанией. Компания может получить экономические выгоды от лежащего в его основе ресурса и ограничить доступ другим компаниям к получению этих выгод. Способность компании контролировать будущие экономические выгоды от актива вытекает из юридических прав, но компания может контролировать эти выгоды и иным способом
Возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества	Возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;	Идентифицируемый актив (отличный от гудвила). Он может быть отделен от компании или возникает из договорных или других юридических прав
Использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев	Объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев	-
Организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества	Организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев	-
-	Фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена	Стоимость актива может быть надежно оценена
Отсутствие материально-вещественной (физической) структуры (п. 3)	Отсутствие у объекта материально-вещественной формы (п. 3)	Отсутствие материально-вещественной формы
-	-	Немонетарный актив

• В-третьих, устранено отождествление понятий «экономические выгоды» и «доход», используемых в качестве критериев признания НМА, поскольку, согласно МСФО, экономическими выгодами признаются не только доходы от продажи товаров (работ, услуг), но и экономия затрат и другие выгоды⁷. Однако если в МСФО 38 критерием признания НМА является определенная уверенность в поступлении будущих экономических выгод от актива, то в ПБУ 14/2007 таким критерием признается лишь потенциальная способность приносить такие выгоды.

Однако основное условие признания НМА было полностью пересмотрено. Если в ПБУ 14/2000 для признания НМА требовалось наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права на него, то в ПБУ 14/2007 требуется, чтобы организация осуществляла контроль над объектом. При этом понятие контроля расширяется как право организации на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, и наличие ограни-

чений доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (подп. «б» п. 3 ПБУ 14/2007).

Нетрудно заметить аналогию в трактовке контроля по ПБУ 14/2007 и по МСФО 38, согласно которому компания контролирует НМА, если она может получить экономические выгоды от лежащего в его основе ресурса и ограничить доступ другим компаниям к получению этих выгод. При этом способность компании контролировать НМА может быть подтверждена юридическими правами или иным способом. Действительно, в подп. «б» п. 3 ПБУ 14/2007 отсутствует указание на необходимость именно исключительных прав на объект, а наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и прав организации на объект интеллектуальной собственности, рассматривается лишь как одна из возможных форм выражения контроля над объектом (отсутствуют ссылки на отождествление НМА именно с исключительными правами и по тексту ПБУ 14/2007). Природа ограничения доступа иных лиц к экономическим выгодам, заложенным в активе (законная, договорная и т.п.), в ПБУ 14/2007 также не определена. Внесение такой поправки отвечает МСФО 38, в котором НМА определяется через его несомняемую сущность, а в качестве основных условий признания выделены идентификация, контроль и буду-

⁷ Комментарий к проекту Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, подготовленный рабочей группой Фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (НСФО) от 8 октября 2007 г. // <http://www.labrate.ru/20071024/pbu14-2007.pdf>.

щие экономические выгоды, а также наличие достоверно определенной денежной оценки⁸.

Однако нельзя не обратить внимание на следующие обстоятельства.

- Во-первых, в перечне документов, свидетельствующих о наличии у организации контроля над НМА, хотя он и сформулирован открытым, прямо указаны лишь документы, подтверждающие наличие у организации исключительных прав. Лицензионные договоры, договоры коммерческой концессии и другие аналогичные договоры в разд. 6 ПБУ 14/2007 рассматриваются как документы, на основании которых в бухгалтерском учете следует отразить лишь операции, связанные с предоставлением (получением) права на использование результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации. И в п. 8 ПБУ 14/2007, раскрывающем состав расходов на приобретение НМА, указано: «суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу)», без ссылок на возможность приобретения НМА по какому-либо другому договорному основанию. Таким образом, наблюдаются некоторые внутренние противоречия в ПБУ 14/2007, требующие своего разъяснения.
- Во-вторых, формулировка «надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права на результат интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации» вызывает вопрос о том, что же следует понимать под НМА: объект права или само право. Если исходить из норм ГК РФ, то участвовать в гражданском обороте могут лишь имущественные права в отношении интеллектуальной собственности. Однако объектом гражданских прав признается именно интеллектуальная собственность (ст. 128 ГК РФ), что нашло свое отражение в ПБУ 14/2007 (хотя подтверждение существования права одновременно подтверждает существование и самого объекта этого права).

Сопоставление норм ПБУ 14/2007 с МСФО 38 позволяет обратить внимание на следующее. Если в ПБУ 14/2007 предпринята попытка обозначить круг объектов регулирования посредством прямого указания и проверки на соответствие установленным критериям, то в МСФО 38 круг НМА формируется фактически методом исключения объектов, регламентируемых иными стандартами. При этом к объектам применяются общеустановленные критерии признания для всех активов, а в качестве отличительного признака отмечается лишь их неосязаемая сущность. Такое различие в подходах к регулированию прежде всего отражается на понятии НМА.

В соответствии с п. 4 ПБУ 14/2007, при выполнении условий признания, к НМА «относятся, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания». Из приведенной нормы следует:

- к числу НМА отнесены именно результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, удовлетворяющие условиям признания, а не исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, как в п. 4 ПБУ 14/2000;
- перечень этих объектов открыт;
- в норме нет прямого указания на то, что организация должна обладать в отношении этих объектов исключительными правами, в отличие от аналогичной нормы п. 4 ПБУ 14/2000;

- в отличие от ПБУ 14/2000, ПБУ 14/2007 допускает возможность включения в состав НМА произведений науки, литературы и искусства, ноу-хау (получившего официальное признание в составе интеллектуальной собственности с 1 января 2008 г. в ч. 4 ГК РФ), а также иных объектов интеллектуальной собственности, в случае соблюдения условий признания.

Расширение перечня НМА, признание этого перечня открытым, замена критерия наличия исключительных прав критерием контроля приближает нормы ПБУ 14/2007 к положениям МСФО 38. Однако часть различий сохраняется (например, в ПБУ 14/2007, в отличие от МСФО 38, к НМА не относятся незавершенные объекты, но не содержится запрета на включение в их состав созданных внутри организации названий марок, флаговых заголовков, прав на публикацию, списков клиентов и т.п.). Кроме того, в ПБУ 14/2007, в отличие от МСФО 38, нет прямого указания о том, могут ли в состав НМА включаться объекты, не относящиеся к интеллектуальной собственности⁹, например, списки клиентов, лицензии на осуществление определенных видов деятельности либо на доступ к определенным природным ресурсам и т.п. (хотя перечень НМА и сформулирован открытым).

В результате приходится констатировать, что понятие НМА в ПБУ 14/2007 сформулировано недостаточно четко, что может вызвать ряд проблем при его практическом применении.

Согласно п. 4 ПБУ 14/2007, в составе НМА «учитывается также деловая репутация, возникающая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части)». Несомненно, положительным является то, что формулировка юридического основания возникновения «деловой репутации» приведена в соответствии с нормами ст. 132 ГК РФ, в отличие от аналогичных формулировок в ПБУ 14/2000. В то же время следует отметить, что гудвил не признается НМА, регулируемым МСФО 38, и раскрывается в финансовой отчетности обособленно, в соответствии с требованиями МСФО 3 «Объединение бизнеса». ПБУ 14/2007 также отделяет деловую репутацию от иных НМА и предписывает особые правила ее учета и представления в отчетности. Изменения в порядке учета деловой репутации будут рассмотрены далее.

В отличие от ПБУ 14/2000, в ПБУ 14/2007 в состав НМА не включаются не только интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, но и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица). При этом из определения понятия «организационные расходы» исключено положение о том, что они признаются частью вклада в уставный (складочный) капитал организации, что прямо противоречит гражданскому законодательству. Это изменение в полной мере соответствует положениям МСФО 38, предписывающим относить учредительские расходы в состав текущих расходов. Причем, согласно п. 3 приказа Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. №153н, организации по состоянию на 1 января 2008 г. должны списать в бухгалтерском учете величину организационных расходов, учитываемых в составе НМА, за минусом начисленной амортизации на

⁸ Стенограмма круглого стола «Обсуждение ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» от 24 октября 2007 г. // http://www.labrate.ru/20071024/stenogramma_24-10-2007.htm.

⁹ Комментарий к проекту Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, подготовленный рабочей группой Фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (НСФО) от 8 октября 2007 г. // <http://www.labrate.ru/20071024/pbu14-2007.pdf>.

счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Однако в составе НМА организационные расходы в силу п. 21 ПБУ 14/2000 учитывались только по остаточной стоимости (амортизационные отчисления в бухгалтерском учете отражались путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости в течение 20 лет). Факт списания организационных расходов, вероятно, следует признать в бухгалтерском учете в межотчетном периоде и раскрыть в пояснительной записке к финансовой отчетности за 2007 и 2008 годы.

Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект. Однако, если в ПБУ 14/2000 под инвентарным объектом понималась только совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п., предназначенная для выполнения определенных самостоятельных функций¹⁰, то в ПБУ 14/2007 понятие инвентарного объекта дополнено совокупностью прав, возникших «в ином установленном законом порядке», а также сложным объектом. Такое дополнение продиктовано вступлением в силу с 1 января 2008 г. ч. 4 ГК РФ, предусматривающей возможность перехода исключительных прав без договора и относящей к сложным объектам результат, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология – п. 1 ст. 1240 ГК РФ). Таким образом, понятие инвентарного объекта получило целостную, внутренне не противоречивую трактовку.

Однако здесь же необходимо отметить, что вопрос о том, какие сложные объекты необходимо включать в состав НМА, является предметом профессионального суждения бухгалтера, подлежащего закреплению в учетной политике организации. При этом необходимо учитывать, что в состав сложного объекта, согласно п. 1 ст. 1240 ГК РФ, могут включаться результаты интеллектуальной деятельности, в отношении которых организации принадлежат лишь права использования (но на весь срок и в отношении всей территории действия исключительного права). В этом случае вопрос о степени контроля над активом также должен решаться на основе профессионального суждения бухгалтера.

ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА НМА

Прежде всего следует отметить, что ПБУ 14/2007, в отличие от ПБУ 14/2000, различает первоначальную и последующую оценку НМА.

Так же, как и по ПБУ 14/2000, согласно п. 6 ПБУ 14/2007 НМА принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату его принятия к учету. При этом в п. 7 ПБУ 14/2007 уточнено определение фактической (первоначальной) стоимости, которой признается 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. Вопрос о том, что понимать под величиной кредиторской задолженности при приобрете-

нии НМА на условиях отсрочки или рассрочки платежа (т.е. следует ли включать в первоначальную стоимость НМА проценты по коммерческому кредиту), прямо не урегулирован. В ПБУ 14/2000 предполагалось эти проценты в любом случае включать в первоначальную стоимость НМА, однако такой подход не соответствует положениям МСФО 38. Вероятно, решение по данному вопросу должно стать предметом профессионального суждения бухгалтера, закрепляемого в учетной политике организации.

Таким образом, первоначальная стоимость НМА включает в себя как основные расходы, связанные с приобретением (созданием), так и дополнительные расходы, связанные с обеспечением условий для использования, и до момента, когда появляется возможность достоверно определить обе составляющие первоначальной стоимости НМА нельзя признать и принять к бухгалтерскому учету. При этом указанная формулировка пришла на смену «приведению в состояние, пригодное к использованию», содержащейся в п. 6 ПБУ 14/2000 и иных российских стандартах, в т.ч. в ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Согласно МСФО 38, дополнительные затраты на подготовку актива к предполагаемому использованию включает в себя, например, затраты на вознаграждения работникам, профессиональные гонорары за юридические услуги, затраты на проверку рабочего состояния актива. В ПБУ 14/2007 понятие дополнительных затрат не дано (причем даже в тех пределах, которые были обозначены в ПБУ 14/2000). Однако если под НМА в ПБУ 14/2007 понимаются результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, то их использование в деятельности организации может потребовать не только и не столько «доработки» самого объекта, сколько адаптации организационных, технических, экономических и т.п. условий компании к использованию этого объекта, что и отражено в определении фактической (первоначальной) стоимости в ПБУ 14/2007 посредством формулировки «обеспечение условий для использования». Но при этом затраты на обеспечение условий для использования актива нужно отличать от затрат на подготовку и освоение нового производства и т.п. Поскольку ПБУ 14/2007 не предусматривает четкого разграничения названных видов затрат, их классификация, вероятно, должна стать предметом профессионального суждения бухгалтера, закрепляемого в учетной политике.

Здесь же следует заметить, что использование термина «фактическая (первоначальная) стоимость» представляется несколько сомнительным, поскольку при первоначальном признании НМА его стоимостная оценка в предусмотренных ПБУ 14/2007 случаях может формироваться не только на основе фактических расходов, но и на базе иных допустимых оценок. Кроме того, данный термин применяется как к стоимости поступивших (но еще не принятых к бухгалтерскому учету НМА, без дополнительных затрат), так и к стоимости принятых к учету объектов НМА, что требует внесения в ПБУ необходимых уточнений¹¹.

В ПБУ 14/2007 по сравнению с ПБУ 14/2000 более четко и подробно сформулированы перечни расходов на приобретение (п. 8) и на создание НМА (п. 9) (табл. 2).

¹⁰ Курбангалеева О.А. Учет нематериальных активов скоро придется вести по новым правилам // Новое в бухгалтерском учете и отчетности: Ресурс системы «КонсультантПлюс». – 2007. – №20.

¹¹ Мизиковский Е.А. ПБУ 14/07: новое в учете нематериальных активов.// Аудиторские ведомости: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №4.

Таблица 2

СОСТАВ ФАКТИЧЕСКИХ ЗАТРАТ, ФОРМИРУЮЩИХ ПЕРВОНАЧАЛЬНУЮ СТОИМОСТЬ НМА ПО ПБУ 14/2000, ПБУ 14/2007 И МСФО 38

Виды операций по поступлению НМА	ПБУ 14/2000	ПБУ 14/2007	МСФО 38
Приобретение за плату (денежными средствами)	Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу); регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя; невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта НМА; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект НМА; суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА; иные расходы, непосредственно связанные с приобретением НМА; дополнительные расходы на приведение НМА в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы) (п. 6)	Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу); таможенные пошлины и таможенные сборы; невозмещаемые суммы налогов, государственных, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением НМА; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен НМА; суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА; иные расходы, непосредственно связанные с приобретением НМА и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях (п. 8)	Цена приобретения актива, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением, за вычетом торговых скидок и дисконтов; затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к его использованию по назначению, в т.ч.: затраты на выплату вознаграждения работникам, затраты на профессиональные услуги, затраты на проверку рабочего состояния актива (без учета затрат на введение нового товара или услуги, на ведение бизнеса на новом месте либо с новой категорией клиентов, административных и других общих накладных расходов)
Приобретение за плату с отсрочкой или рассрочкой платежа	Фактические расходы в полной сумме кредиторской задолженности (п. 6)	-	Эквивалент денежной цены (разница между этой величиной и общей суммой, подлежащей уплате, признается расходом по процентам в течение всего периода кредитования либо может быть капитализирована при применении альтернативного метода учета)
Приобретение при объединении бизнеса	-	-	Справедливая стоимость актива (или группы связанных активов) отдельно от гудвил
Создание силами работников организации	Сумма фактических расходов на создание, изготовление: услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам; оплата труда; патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств; израсходованные материальные ресурсы, и т.п.), за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ) (п. 7)	Суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонними организациями по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ; расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании НМА или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору; отчисления на социальные нужды (в т.ч. единый социальный налог); расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании НМА, стоимость которого формируется; расходы, поименованные в п. 8 ПБУ 14/2007; иные расходы, непосредственно связанные с созданием НМА и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях (п. 9)	Сумма фактических затрат, непосредственно связанных с созданием и приведением актива в состояние, в котором он планируется к использованию с момента, когда затраты на разработку начинают удовлетворять условиям капитализации, в т.ч.: затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании НМА; затраты на выплату вознаграждений работникам; пошлины за регистрацию юридических прав; амортизация патентов и лицензий, которые используются для создания НМА; капитализация процентов по займам при использовании альтернативного метода учета

Принципиальных отличий по составу расходов в ПБУ 14/2007 и ПБУ 14/2000 (равно как и в МСФО 38) не наблюдается. Можно отметить лишь некоторые уточнения формулировок. Например, если ПБУ 14/2000 по сути содержало два правила определения первоначальной стоимости для приобретения и создания объектов, то в ПБУ 14/2007 сформулировано общее правило формирования первоначальной стоимости. Кроме того, при определении первоначальной стоимости приобретенного за плату НМА вместо регистрационных сборов следует учитывать государственные пошлины; помимо таможенных пошлин, в первоначальную стоимость следует включать также и таможенные сборы. Принятый в ПБУ 14/2007 состав расходов по созданию НМА в большей степени соответствует формулировкам, принятым в Типовых методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции, утвержденных приказом Миннауки РФ от 15 июня 1994 г. №ОР-22-2-46, что позволяет адаптировать и применять на практике положения последних. Однако при этом ПБУ 14/2007 не раскрывает, что понимается под созданием НМА, в отличие от ПБУ 14/2000, а также МСФО 38, предполагающего обособление создания НМА от их приобретения и обособление создания внутри организации от создания сторонними исполнителями.

В п. 10 ПБУ 14/2007 впервые оговорено, что в расходы на приобретение, создание НМА не включаются расходы по НИОКР в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами. Это положение соотносит нормы ПБУ 14/2007 и ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОКР и технологические работы».

Вместе с тем, в ПБУ 14/2007 отсутствует увязка с ПБУ 17/02 в части момента начала капитализации расходов по созданию и приобретению НМА, подлежащих включению в первоначальную стоимость актива. Этот аспект существенно отличает ПБУ 14/2007 и ПБУ 14/2000 от МСФО 38, в котором соответствующие положения объединены, и момент начала капитализации затрат определен не только посредством деления работ на этап исследования и разработок (когда име-

ется информация о получении практически применимого и потенциально доходного объекта), но и посредством сопоставления затрат на разработки с ожидаемыми будущими доходами.

Расходы по полученным займам и кредитам, согласно п. 10 ПБУ 14/2007, не являются расходами на приобретение, создание НМА, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным. В целом подобный подход к расходам по кредитам и займам соответствует положениям МСФО 38 и МСФО 23 «Затраты по займам», предусматривающим основной (не предполагающий капитализации) и альтернативный (предполагающий капитализацию) методы учета указанных затрат. Однако в МСФО организации предоставлено право выбора одного из названных методов учета. Кроме того, условия капитализации затрат сформулированы более четко. В то же время ссылка в ПБУ 14/2007 на инвестиционный актив применительно к НМА не совсем понятна, поскольку исходя из положений п. 13, 24 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» понятие инвестиционных активов фактически ограничено объектами основных средств, учитываемыми в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Более того, инвестиционные активы в п. 13 ПБУ 15/01 определены как объекты основных средств, имущественные комплексы и другие аналогичные активы, требующие большого времени и затрат на приобретение и (или) строительство, однако содержание данного критерия не установлено. При этом, согласно п. 23 ПБУ 15/01, затраты по займам и кредитам не включаются в стоимость инвестиционного актива, не подлежащего амортизации. Таким образом, решение о капитализации процентов и о критериях признания инвестиционного актива следует рассматривать как предмет профессионального суждения бухгалтера.

В отношении случаев формирования первоначальной оценки НМА не по фактическим затратам ПБУ 14/2007, в основном, уточняет формулировки, приведенные в ПБУ 14/2000 (табл. 3).

Таблица 3

ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ СТОИМОСТЬ НМА, СФОРМИРОВАННАЯ НЕ НА ОСНОВЕ ФАКТИЧЕСКИХ ЗАТРАТ ПО ПБУ 14/2000, ПБУ 14/2007 И МСФО 38

Виды операций по поступлению НМА	ПБУ 14/2000	ПБУ 14/2007	МСФО 38
Внесение в счет вклада в уставный (складочный) капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ (п. 9)	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ (п. 11)	-
Внесение государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы ОАО, внесение в счет вклада в уставный фонд, паевой фонд организации	-	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ (п. 11)	-
Приватизация государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в ОАО	-	Определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования (п. 12, т.е. на основе передаточного акта и заключительного баланса реорганизуемой организации)	-

Виды операций по поступлению НМА	ПБУ 14/2000	ПБУ 14/2007	МСФО 38
Получение по договору дарения	Рыночная стоимость на дату принятия к учету (п. 10)	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы (п. 13)	-
Получение безвозмездно	Рыночная стоимость на дату принятия к учету (п. 10)	-	-
Приобретение за плату неденежными средствами	Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей), либо, при невозможности установить указанную стоимость, – цена, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные НМА (п. 11)	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов, либо, при невозможности установить указанную стоимость, – цена, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные НМА (п. 14)	Справедливая стоимость, но в случаях, когда сделка обмена не имеет коммерческого характера и (или) нельзя надежно оценить справедливую стоимость как полученного, так и переданного актива, – балансовая стоимость переданного актива
Приобретение в рамках государственной субсидии (без уплаты возмещения или за небольшое возмещение)	-	-	Справедливая стоимость (с признанием суммы субсидии в качестве отложенного дохода и постепенным ее списанием) либо номинальная сумма (сумма уплаченного возмещения) плюс любые связанные с такой покупкой затраты

В частности, оценка, согласованная учредителями (участниками) организации при внесении НМА в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации (если иное не предусмотрено законом), распространена также на случаи внесения в качестве вклада государственного и муниципального имущества в уставные капиталы открытых акционерных обществ, а также на случаи вкладов в уставные фонды и паевые фонды. Первоначальную стоимость НМА, принятого к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество, предусмотрено определять в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования, что фактически отсылает к нормам Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденных приказом Минфина РФ от 20 мая 2003 №44н (т.е. на основании данных передаточного акта и заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованной организации). При установлении порядка оценки стоимости НМА, приобретенных не за денежные средства, понятия «товары (ценности)» заменены на «активы».

В то же время в п. 13 ПБУ 14/2007 впервые дано определение текущей рыночной стоимости, по которой должна определяться первоначальная оценка НМА, полученного по договору дарения, на дату принятия к учету в качестве вложений во внеоборотные активы. Под текущей рыночной стоимостью НМА понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Она может быть определена на основе экспертной оценки. Однако в данном определении кроется некоторая двусмысленность. Если под объектом понимается результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации, которые не могут быть проданы в силу их изъятия из оборота, то рыночная стоимость объекта определена быть не может. Если же предполагается оценивать рыночную стоимость имущественного права организации в отношении интеллектуальной собст-

венности, то целесообразно, как минимум, уточнить приведенное определение.

Здесь же необходимо отметить, что в п. 10 ПБУ 14/2000 предполагалась возможность получения организацией НМА по договору дарения (безвозмездно), а в ПБУ 14/2007 слово «безвозмездно» исключено. При этом очевидно, что понятие получения по договору дарения уже понятия получения безвозмездно (в качестве примера можно привести получение НМА по наследству). Вопрос о том, как оценивать НМА, полученный безвозмездно, но не по договору дарения, вероятно, также должен стать предметом профессионального суждения бухгалтера. В литературе высказываются предложения о распространении на эти случаи оценки по текущей рыночной стоимости¹².

Кроме того, в п. 15 ПБУ 14/2007 предусмотрено, что если в отношении НМА, фактическая (первоначальная) стоимость которых формируется не по фактическим затратам, возникают расходы, связанные с их приобретением или обеспечением условий для их использования, эти расходы также включаются в их фактическую (первоначальную) стоимость. Аналогичная норма изложена в п. 12 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», но в ПБУ 14/2000 она отсутствовала.

Следует отметить, что в ПБУ 14/2007 остался открытым вопрос о порядке признания и оценки НМА, принадлежащих нескольким организациям совместно. Дело в том, что, согласно п. 2 ст. 1229 ГК РФ, исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (кроме исключительного права на фирменное наименование) может принадлежать одному лицу или нескольким лицам совместно. При этом взаимоотношения правообладателей определяются соглашением между ними. Каждый из них может использовать объект по своему усмотрению, если законом или соглашением не предусмотрено иное. Доходы от совместного использования распреде-

¹² Мизиковский Е.А. ПБУ 14/07: новое в учете нематериальных активов. // Аудиторские ведомости: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №4.

ляются поровну, если соглашением не предусмотрено иное. Распоряжение исключительным правом осуществляется правообладателями совместно, если законом не предусмотрено иное.

Заимствование норм, регулирующих признание объекта основных средств, находящегося в собственности двух или нескольких организаций (п. 6 ПБУ 6/01), или регламентирующих совместное использование активов (разд. 3 ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»), не позволяет решить данный вопрос. Случаи, когда исключительное право принадлежит нескольким лицам совместно, предусмотренные законом, не предполагают выделения долей правообладателей. Вероятно, данный вопрос потребует дополнительных разъяснений. Есть предложение о признании и оценке в данном случае в качестве инвентарного объекта совокупности прав, возникающих у организации в результате совместного владения объектом, в соответствии с договорными условиями¹³.

ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА НМА

Нормы, касающиеся последующей оценки НМА, внесены в ПБУ 14/2007 впервые с целью приближения его требований к положениям МСФО 38.

Согласно п. 16 ПБУ 14/2007 изменение фактической (первоначальной) стоимости НМА допускается лишь в случаях, установленных законодательством РФ и самим ПБУ 14/2007: переоценка и обесценение НМА. Следовательно, изменение первоначальной стоимости НМА есть право¹⁴, но не обязанность организации.

В соответствии с п. 17 ПБУ 14/2007, коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных НМА по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка данных НМА, что в целом соответствует МСФО 38. Однако если в ПБУ 14/2007 в качестве базы переоценки используется текущая рыночная стоимость, трактуемая как цена продажи, то в МСФО 38 для этих целей используется справедливая стоимость (сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами).

Кроме того, в ПБУ 14/2007 не раскрыто понятие активного рынка. В МСФО 38 таковым признается рынок, отвечающий следующим условиям:

- активы, продаваемые на рынке, однородны;
- желающие совершить сделку продавцы и покупатели обычно могут быть найдены в любое время;
- информация о ценах является общедоступной.

Нетрудно заметить, что для большей части НМА (объектов интеллектуальной собственности) названные условия практически недостижимы.

Наконец, в ПБУ 14/2007 не определен порядок действий организации в том случае, когда активный рынок для переоцененных НМА перестал существовать. В МСФО 38 на этот случай предусмотрен учет такого НМА по переоцененной величине на дату последней переоценки за вычетом амортизации и убытка от обесцене-

ния, накопленных впоследствии, с необходимостью его проверки на обесценение. Если активный рынок по данному объекту появится вновь, актив может переоцениваться с даты появления активного рынка.

Здесь же следует отметить, что в ПБУ 14/2007, в отличие от МСФО 38, не установлены критерии выделения однородных групп НМА, в т.ч. для проведения переоценки. Вместе с тем, переоценивать следует исключительно группы однородных НМА. Возможность переоценивать лишь один актив, входящий в однородную группу, отсутствует¹⁵. Все это может обусловить трудности в практическом применении приведенных норм.

Процедура проведения и порядок отражения результатов переоценки НМА в п. 18-21 ПБУ 14/2007 в целом изложена аналогично нормам п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО 38, но с рядом особенностей. В частности, переоценка должна проводиться регулярно путем пересчета остаточной стоимости. ПБУ 6/01 предусматривает переоценку путем пересчета первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости и накопленной амортизации, а МСФО 38 предоставляет бухгалтеру право выбора одного из двух названных вариантов.

Сумма дооценки НМА относится в добавочный капитал, но в той части, в которой она компенсирует ранее произведенную уценку НМА за счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), она зачисляется на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки НМА относится на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), но в той части, в которой она компенсирует ранее произведенную дооценку НМА с отнесением на добавочный капитал, она зачисляется в уменьшение добавочного капитала. При этом суммы, отнесенные на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности организации. В целом изложенный порядок отражения результатов переоценки в бухгалтерском учете отвечает ПБУ 6/01, но является отступлением от МСФО 38, предполагающего отражение сумм уценки (и последующей дооценки в пределах сумм предыдущей уценки) в составе текущих расходов (доходов). Результаты переоценки признаются в бухгалтерской отчетности на начало отчетного года и не включаются в отчетность предыдущего года, но раскрываются в пояснительной записке к этой отчетности с целью разъяснения расхождений в значении соответствующих показателей. При выбытии НМА, согласно п. 21 ПБУ 14/2007, сумма его дооценки переносится с добавочного капитала в нераспределенную прибыль.

Необходимо учитывать, что вопросы, связанные с порядком отражения переоценки НМА бухгалтерскими записями¹⁶, алгоритмом исчисления сумм дооценки (уценки) НМА, последующего расчета амортизации и т.п., не урегулированы ПБУ 14/2007, а потому являются предметом профессионального суждения бухгалтера.

Завершая обзор норм ПБУ 14/2007, касающихся переоценки НМА, следует отметить, что право на ее проведение имеет лишь коммерческая организация.

¹³ Ржаницына В.С. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»: от проекта до принятия. // Финансовые и бухгалтерские консультации: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №3.

¹⁴ Бунина А. ПБУ 14/2007: что нового? // Бухгалтерия.ru. – <http://www.buhgalteria.ru/article/5099>.

¹⁵ Приображенская В. Новые правила учета нематериальных активов. Актуальный комментарий // Экономика и жизнь. Бухгалтерское приложение. – 2008. – №4. – <http://www.eg-online.ru/item/index.php>.

¹⁶ Харитонов С.А. Отчетность за I квартал 2008 года: как учесть изменения в законодательстве. // Бух.1С. – 2008. – №4. – <http://www.buh.ru>.

Некоммерческим организациям проводить переоценку НМА запрещено. Кроме того, решение о проведении переоценки коммерческая организация обязана закрепить в учетной политике.

Согласно п. 22 ПБУ 14/2007, НМА могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО. До ПБУ 14/2007 проверка активов на обесценение в российских учетных стандартах была предусмотрена только в п. 37-40 ПБУ 14/2007 «Учет финансовых вложений» для финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, при наличии признаков устойчивого снижения их стоимости. Однако процедура проверки НМА на обесценение в ПБУ 14/2007 не раскрыта. Вместе с тем, необходимо отметить, что вопрос о юридической силе МСФО в Российской Федерации в настоящее время остается открытым. Некоторые авторы признают такую ссылку на МСФО преждевременной¹⁷. Кроме того, в соответствии с положениями МСФО 38 и МСФО 36 «Обесценение активов» отражение обесценения актива в тех случаях, когда имеет место значительное снижение стоимости объекта в силу различных факторов, является не правом, а обязанностью организации.

Обратившись к положениям МСФО 38 и МСФО 36, процедуру проверки НМА на обесценение кратко можно представить следующим образом. Тест на обесценение должен проводиться не реже раза в год на конец отчетного периода.

Признаки обесценения могут быть внутренними и внешними. К внутренним признакам могут относиться, например, такие, как моральный износ, изменение условий эксплуатации актива, снижение эффективности от его эксплуатации, признаки того, что фактическая отдача от использования актива будет ниже, чем было запланировано (денежные потоки, связанные с приобретением актива или последующим его использованием, существенно выше запланированных, денежные потоки от использования актива (операционная прибыль) ниже запланированной) и т.п. К внешним признакам обесценения можно отнести, например, существенное снижение рыночной стоимости актива за отчетный период, существенное повышение рыночных процентных ставок, которое, по всей вероятности, окажет значительное влияние на возмещаемую стоимость актива, ухудшение конъюнктуры на рынке, неблагоприятные изменения в технологическом, рыночном, экономическом или юридическом окружении компании, превышение балансовой стоимости чистых активов компании над ее рыночной капитализацией и т.д.

Компания может самостоятельно продолжить приведенный перечень признаков, идентифицировав ситуации, в которых балансовая стоимость активов может оказаться больше их возмещаемой стоимости. Последствием перечисленных ситуаций является снижение будущих поступлений денежных средств от активов по сравнению с первоначально ожидаемыми¹⁸.

При выявлении признаков возможного обесценения актива производится сопоставление балансовой стоимости актива с его возмещаемой величиной. Под воз-

мещаемой величиной понимается наибольшая из двух величин: справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу и ценность использования актива (приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые ожидаются к получению от актива). Если справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу не может быть определена, в качестве возмещаемой величины актива используется ценность от его использования. В случае, когда балансовая стоимость больше возмещаемой величины, на возникающую разницу между этими величинами признается убыток от обесценения, отражаемый в отчете о прибылях и убытках в периоде выявления обесценения, а балансовая стоимость НМА уменьшается до возмещаемой суммы. Убыток от обесценения актива, признанный в прошлые отчетные периоды, восстанавливается, если произошло изменение расчетов, использованных для определения возмещаемой величины.

Таким образом, организации необходимо отслеживать факторы, которые могут свидетельствовать об обесценении, а также регулярно оценивать возмещаемую сумму актива. Соответствующие процедуры являются принципиально новыми для отечественной бухгалтерской практики и, вероятно всего, потребуют дополнительных разъяснений.

Вопрос о применении норм, касающихся последующего изменения фактической (первоначальной) стоимости НМА, принятых к учету до 2008 года, в ПБУ 14/2007 не урегулирован, что, вероятно, делает его предметом профессионального суждения бухгалтера. В литературе высказываются предположения о том, что какие изменения возможны¹⁹.

Следует отметить, что в ПБУ 14/2007, в отличие от МСФО 38, не предусмотрена возможность увеличения фактической (первоначальной) стоимости НМА за счет капитализации последующих затрат при определенных условиях (например, вследствие «модернизации» программного обеспечения), и в принципе не раскрыт порядок учета последующих затрат, связанных с НМА (например, затрат, связанных с поддержанием в силе и продлением срока действия охранных документов). В ПБУ 14/2007 также отсутствует возможность уценки НМА вследствие частичной ликвидации объекта (например, при отказе от использования части сведений, составляющих ноу-хау, в связи с утратой рынков сбыта). Эти вопросы, вероятно, также должны стать предметом профессионального суждения бухгалтера.

АМОРТИЗАЦИЯ НМА

В данном вопросе в ПБУ 14/2007 отмечается ряд новелл, навеянных МСФО 38.

Во-первых, в ПБУ 14/2007 различаются НМА с определенным и с неопределенным сроком полезного использования. Стоимость первых погашается посредством начисления амортизации, а по НМА с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется (п. 23 ПБУ 14/2007). К последним относятся НМА, по которым срок полезного использования невозможно надежно определить (п. 25 ПБУ 14/2007). При этом организация обязана ежегодно рассматривать наличие факторов, обуславливающих

¹⁷ Моисеев М.В. На повестке дня – учет нематериальных активов по-новому.// Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №3.

¹⁸ Демидов А.В. Новое в положениях по бухгалтерскому учету // Современный бухучет: Ресурс системы «КонсультантПлюс». – 2007. – №10.

¹⁹ Приображенская В. Новый порядок учета интеллектуальной собственности.// Финансовая газета: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №6.

эту невозможность. При их прекращении необходимо определить срок полезного использования данного НМА и способ его амортизации. В п. 17 ПБУ 14/2000 к таким НМА предписывалось применять 20-летний срок полезного использования (но не более срока деятельности организации), что соответствовало положениям МСФО 38 до внесения изменений 2004 г.

В то же время в ПБУ 14/2007 не урегулирован вопрос о том, как быть, если НМА был квалифицирован как объект с определенным сроком полезного использования, а впоследствии возникли обстоятельства, требующие признания срока полезного использования по данному объекту неопределенным²⁰. Вероятно, данный вопрос передан на усмотрение бухгалтеру.

В ПБУ 14/2007, в отличие от ПБУ 14/2000, сформулировано определение срока полезного использования, под которым понимается период, в течение которого организация предполагает использовать НМА с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации). Для отдельных видов НМА срок полезного использования может определяться, исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

В отличие от ПБУ 14/2000, предполагающего определение срока полезного использования в годах (и исчисление годовой суммы амортизации с последующим ее распределением по месяцам в размере 1/12), в п. 25 ПБУ 14/2007 указывается, что этот срок должен определяться в месяцах (и исчисляться ежемесячная сумма амортизации). При этом срок полезного использования определяется при принятии объекта к учету, исходя из срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом, а также из ожидаемого срока извлечения экономических выгод из использования актива, но не более срока деятельности организации.

В п. 17 ПБУ 14/2000 в качестве первого критерия определения срока полезного использования предусматривался срок действия патента, свидетельства и других ограничений использования объекта интеллектуальной собственности, согласно законодательству РФ. Отступление от формального юридического критерия и переход к критерию контроля, несомненно, сближает ПБУ 14/2007 с МСФО 38.

В то же время в МСФО 38 предусмотрен детальный и открытый перечень факторов, анализируемых при принятии решения о сроке полезного использования НМА, а именно:

- ожидаемое использование актива и то, сможет ли другой состав менеджмента эффективно управлять этим активом;
- типичный жизненный цикл продукции, получаемой от актива, и общедоступная информация о расчетных сроках полезного использования аналогичных активов, используемых аналогичным образом;
- технические, технологические, коммерческие и другие типы устаревания;
- стабильность отрасли, в которой функционирует актив, и изменения рыночного спроса на товары или услуги, для производства которых используется актив;

- ожидаемые действия со стороны конкурентов или потенциальных конкурентов;
- уровень издержек на улучшение и (или) поддержание актива, необходимый для получения от него будущих экономических выгод в ожидаемой величине, а также возможности и намерения компании достичь такого уровня издержек;
- период, в течение которого компания контролирует актив, и юридические или аналогичные ограничения на его использование, такие как даты истечения соответствующих договоров, даты окончания срока действия патента и т.п.;
- зависимость срока полезного использования данного актива от сроков полезного использования других активов компании.

Кроме того, согласно МСФО 38, срок полезного использования определяется как более короткий из периодов, определяемых на основе экономических факторов (период получения будущих экономических выгод) и правовых факторов (периода контроля над доступом к экономическим выгодам, ограниченного юридическими нормами). При этом юридические факторы, как правило, устанавливают верхний предел срока полезного использования, за исключением случая, когда юридические права являются возобновляемыми и возобновление является действительно определенным, не влекущим существенных затрат для компании. При этом факторами признания возобновления прав определенным являются следующие: справедливая стоимость НМА с истечением срока полезного использования существенно не снижается, имеются свидетельства возможности возобновления юридических прав и выполнения компанией всех необходимых для этого условий.

Оценка перечисленной совокупности факторов и использование предложенного инструмента выбора значения срока полезного использования из полученного интервала задают четкие ориентиры для выработки профессионального суждения бухгалтера, в т.ч. для вывода о том, что срок полезного использования по НМА надежно определить невозможно.

Способы начисления амортизации в ПБУ 14/2007 сохранены прежние: линейный способ, способ уменьшаемого остатка и способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). При этом следует отметить, что последний способ, как и в ПБУ 14/2000, формально не неприменим в отношении НМА, используемого в процессе оказания услуг, поскольку пропорция должна определяться только по объему продукции или работ. Кроме того, если согласно п. 29 ПБУ 14/2007, при линейном способе и способе уменьшаемого остатка при расчете амортизационных отчислений за основу принимается фактическая (первоначальная) стоимость НМА или текущая рыночная стоимость (в случае переоценки), то при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) за основу прямо предписано принимать только фактическую (первоначальную) стоимость. В связи с этим возникает вопрос о том, можно ли проводить переоценку НМА, по которым амортизация начисляется способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), и допустимо ли применять к НМА данный способ амортизации, если в отношении НМА планируется проведение переоценок. Ответ на данный вопрос может потребовать разъяснений.

Алгоритмы расчета амортизации линейным способом и способом списания стоимости пропорционально объему продукции в ПБУ 14/2007 по сравнению с ПБУ

²⁰ Моисеев М.В. На повестке дня – учет нематериальных активов по-новому. // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №3.

14/2000 претерпели незначительные изменения в связи с тем, что сумма амортизации должна исчисляться ежемесячно. Алгоритм расчета амортизации при способе уменьшаемого остатка изменился кардинально. Ежемесячная сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости (первоначальной или переоцененной стоимости за минусом начисленной амортизации) на начало месяца, умноженной на установленный организацией коэффициент (не выше 3) и деленной на оставшийся срок полезного использования в месяцах. Нетрудно заметить, что данный алгоритм расчета не предполагает образование в конце срока полезного использования несамортизированного остатка стоимости НМА (в литературе имеются наглядные доказательства данного утверждения²¹).

Во-вторых, согласно п. 28 ПБУ 14/2007, выбор способа определения амортизации по НМА производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. Если этот расчет не является надежным, размер амортизационных отчислений определяется линейным способом (т.е. линейный способ рекомендуется как основной). Таким образом, выбор способа начисления амортизации, отличного от линейного, должен осуществляться не произвольно, как было предусмотрено в ПБУ 14/2000, а на основе экономических расчетов, служащих обоснованием принятого решения. Эти расчеты должны быть оценены на надежность, но порядок такой оценки не разъяснен.

Данная новелла соответствует МСФО 38, учитывая, что финансовый результат от возможной продажи НМА представляет собой ликвидационную стоимость, которая должна вычитаться из первоначальной (переоцененной) стоимости НМА при определении суммы, подлежащей амортизации. Однако в ПБУ 14/2007 данное обстоятельство не разъяснено. В соответствии с МСФО 38, ликвидационная стоимость определяется при наличии соответствующих обязательств третьей стороны или активного рынка, что для таких НМА, как результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, маловероятно. Под расчетом ожидаемого поступления будущих экономических выгод подразумевается график изменения этого поступления во времени, тренд которого принимается за основу при принятии решения о выборе способа амортизации. ПБУ 14/2007 подобных пояснений не содержит.

Перечисленные обстоятельства, а также отсутствие в ПБУ 14/2007 примерного алгоритма расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод и критериев его надежности, могут осложнить практическое применение данной новеллы.

В-третьих, в п. 27, 30 ПБУ 14/2007 предусмотрена обязанность организации ежегодно проверять срок полезного использования НМА и способ начисления по нему амортизационных отчислений на необходимость их уточнения. Такая необходимость возникает в случае существенного изменения периода, в течение которого организация предполагает использовать НМА (в случае существенного изменения расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования НМА). При этом порядок оценки уровня существенности в рас-

считываемых ситуациях в ПБУ 14/2007 не установлен и является предметом профессионального суждения бухгалтера. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях. Так же как изменения в оценочных значениях отражаются корректировки, возникающие в связи с определением срока полезного использования и способа амортизации по НМА, в отношении которого появилась возможность определить конечный срок полезного использования. Аналогичные решения отсутствуют в отечественной бухгалтерской практике.

Обратившись к МСФО, порядок отражения изменений в оценочных значениях кратко можно сформулировать следующим образом. Согласно МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки», пересмотр оценочных значений не относится к предшествующим периодам и не является корректировкой ошибок. Если изменение оценочных значений приводит к изменениям в активах, обязательствах или относится к статье капитала, оно должно быть признано путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи капитала в периоде изменения. Изменение, не затрагивающее балансовых статей, может быть раскрыто в пояснениях к финансовой отчетности. При этом корректируются статьи баланса только за текущий период. Сравнительная информация не корректируется.

Результат изменения в оценочных значениях признается перспективно, посредством включения в расчет прибыли или убытка в текущем периоде либо в текущем и будущих периодах (если влияние изменения распространяется на несколько периодов, например, при изменении срока полезного использования или графика получения доходов от использования актива).

Изменения в оценочных значениях, согласно МСФО 8, требуют раскрытия в финансовой отчетности:

- характера и величины изменения в оценочных значениях, оказывающего существенное воздействие в текущем периоде или существенное воздействие от которого ожидается в последующих периодах; или
- факта невозможности оценки величины эффекта изменения, оказываемого на будущие отчетные периоды.

Однако в системе нормативного регулирования российского бухгалтерского учета, в отличие от МСФО, на сегодняшний день отсутствует описание порядка отражения изменений в оценочных значениях. Вероятнее всего, эти новеллы потребуют дополнительных разъяснений.

Вопрос о применимости рассматриваемых новелл к НМА, принятым к учету до 2008 года, в ПБУ 14/2007 не урегулирован. Вероятно, бухгалтеру вновь придется прибегнуть к вынесению собственного профессионального суждения.

В определении периода начисления амортизации в ПБУ 14/2007, по сравнению с ПБУ 14/2000, существенных изменений не произошло. Согласно п. 31, 32 ПБУ 14/2007, амортизация по НМА начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия к учету, и до 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания НМА. Однако в МСФО 38 в редакции 2004 г. моментом окончания начисления амортизации признается еще и отнесение НМА в категорию предназначенных для продажи (т.е. до фактического выбытия). Данное положение вполне уместно, поскольку компания может планировать отчуждение НМА,

²¹ Курбангалеева О.А. Учет нематериальных активов скоро придется вести по новым правилам // Новое в бухгалтерском учете и отчетности: Ресурс системы «КонсультантПлюс». – 2007. – №20.

его подготовка к реализации и продажа могут потребовать значительных затрат времени, в течение которого НМА не используется в запланированных целях. Как и в ПБУ 14/2000, в ПБУ 14/2007 предписано, что амортизационные отчисления подлежат отражению в периоде, к которому они относятся, вне зависимости от результата деятельности организации.

Еще одной новеллой ПБУ 14/2007 является норма о том, что по НМА некоммерческих организаций амортизация не начисляется (п. 24 ПБУ 14/2007). Можно заметить, что в абз. 4 п. 56 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ содержится идентичная норма. Но эта норма Решением ВС РФ от 23.08.2000 №ГКПИ 00-645 была признана недействительной. В ПБУ 14/2007 она фактически восстановлена в действии. Однако при этом в ПБУ 14/2007 прямо не указан способ отражения в бухгалтерском учете погашения стоимости НМА по мере его использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации. Вероятно, решение по данному вопросу передано на усмотрение профессионального бухгалтера.

В отличие от ПБУ 14/2000, в ПБУ 14/2007 не признается никаких оснований для приостановления начисления амортизации, даже «консервация организации» (данное понятие само по себе спорно, так как законсервировать юридическое лицо невозможно).

В ПБУ 14/2007 также не вменяется в обязанность организации применение выбранного способа амортизации применительно к группе однородных объектов НМА. Не предусмотрена в ПБУ 14/2007 и специфика начисления амортизации по НМА, используемым в сезонных производствах, что отвечает положением МСФО 38²².

В ПБУ 14/2007, в отличие от ПБУ 14/2000, прямо не регламентируется способ отражения амортизационных отчислений в бухгалтерском учете: путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете либо путем уменьшения первоначальной стоимости актива. В то же время формулировка абз. 3 п. 34 ПБУ 14/2007 о списании сумм накопленной амортизации при списании стоимости НМА с учета дает основания для вывода о том, что допустим единственный способ отражения амортизационных отчислений в учете – накопление на отдельном счете (05 «Амортизация нематериальных активов»). Это в полной мере соответствует сложившейся отечественной учетной практике. Однако формулировка п. 19 ПБУ 14/2007 о переоценке путем пересчета остаточной стоимости НМА дает основания и для другого подхода – уменьшения первоначальной стоимости²³, что соответствует МСФО 38. Решение по данному вопросу, вероятно, является предметом профессионального суждения бухгалтера.

Кроме того, п. 21 ПБУ 14/2000 предусматривал необходимость условной стоимостной оценки для НМА, стоимость которых полностью погашена путем уменьшения их первоначальной стоимости, до прекращения срока действия охранных документов. В ПБУ 14/2007 применение условных стоимостных оценок по НМА, стоимость которых полностью погашена, но которые

продолжают использоваться в деятельности организации, не предусмотрено. Однако раскрытие информации о таких НМА, в соответствии с п. 41 ПБУ 14/2007, обязательно. Это является еще одним аргументом в пользу отражения амортизационных отчислений по НМА на отдельном счете, что позволит сохранять информацию обо всех используемых НМА, вне зависимости от погашения их стоимости.

СПИСАНИЕ НМА

В ПБУ 14/2007, по сравнению с ПБУ 14/2000, уточнена формулировка оснований для списания НМА, что связано прежде всего со вступлением в силу с 1 января 2008 г. ч. 4 ГК РФ. В соответствии с п. 34 ПБУ 14/2007 списанию с бухгалтерского учета подлежит стоимость НМА, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем (что подтверждает ключевую роль соответствующего критерия признания НМА²⁴). ПБУ 14/2000 в качестве оснований для списания НМА предусматривало только прекращение их использования (в связи с прекращением срока действия охранных документов, уступкой исключительных прав или по другим причинам).

Перечень случаев выбытия НМА в ПБУ 14/2007 сформулирован открытым и включает в себя, в частности:

- прекращение срока действия права на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передачу по договору об отчуждении исключительного права;
- переход исключительного права к другим лицам без договора (в т.ч. в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на НМА);
- прекращение использования вследствие морального износа;
- передачу в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд), паевой фонд;
- передачу по договору мены, дарения;
- внесение в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявление недостачи при инвентаризации.

В целом основания выбытия НМА соответствуют положениям МСФО 38 (за исключением перевода НМА в категорию активов, предназначенных для продажи, упомянутого в МСФО 38 и отсутствующего в ПБУ 14/2007). Однако такое основание выбытия, как «выявление недостачи активов», вызывает сомнение, поскольку объекты интеллектуальной собственности не подвержены естественной убыли, порче, хищению и т.п. процессам и явлениям, которые могут быть обнаружены в ходе инвентаризации. Утраченные документы могут быть восстановлены.

Также дискуссионным является вопрос о применимости к интеллектуальной собственности договоров мены, поскольку эти договоры, в соответствии с правовой позицией, высказанной в п. 1, 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 24.09.2002 №69 «Обзор практики разрешения споров, связанных с договором мены», распространяются только на вещи²⁵. Неоднозначной представляется и возможность даре-

²² Ржаницына В.С. О проекте ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» // Финансовые и бухгалтерские консультации: Ресурс системы «КонсультантПлюс». – 2007. – №11.

²³ Преснякова Е.В. ПБУ 14/2007: что нового? // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №2.

²⁴ Пятав М.Л., Смирнова И.А. Новые ПБУ и новое в российском бухгалтерском учете. // Бух.1С. – 2008. – №4. – <http://www.buh.ru>.

²⁵ Ржаницына В.С. О проекте ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» // Финансовые и бухгалтерские консультации: Ресурс системы «КонсультантПлюс». – 2007. – №11; Моисеев М.В. На повестке дня – учет нематериальных активов по-новому // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №3.

ния прав на интеллектуальную собственность, не названных прямо в п. 1 ст. 572 ГК РФ предметом соответствующего договора.

Согласно п. 35 ПБУ 14/2007, доходы и расходы от списания НМА отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Эти доходы и расходы относятся на финансовые результаты в качестве прочих доходов и расходов, как и по ПБУ 14/2000, но лишь в случаях, если иное не установлено нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Следовательно, ПБУ 14/2007 формально предусматривает возможность признания доходов и расходов, связанных со списанием НМА, доходами и расходами по обычным видам деятельности. Однако это не соответствует определению НМА как актива, не предназначенного для продажи в течение длительного времени, и основное назначение которого состоит в использовании в деятельности организации. Кроме того, данное уточнение не в полной мере соответствует МСФО 38, поскольку он прямо предусматривает отражение на счете прибылей и убытков лишь разницы между поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью НМА и исключает возможность признания результата от выбытия НМА выручкой.

Новеллой является норма п. 36 ПБУ 14/2007 о том, что дата списания НМА с бухгалтерского учета определяется исходя из установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету правил признания доходов либо расходов. Это означает, что к определению даты списания НМА должны применяться нормы п. 12, 16 ПБУ 9/99 «Доходы организации» либо п. 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (правила выбора между ними в ПБУ 14/2007 отсутствуют). Однако даты списания НМА, определенные на основе указанных норм, могут не совпадать, что способно осложнить практическое применение рассматриваемой новеллы. В МСФО 38 в редакции 2004 г. указано, что признание НМА прекращается на дату, на которую соблюдаются все условия признания выручки, определенные в МСФО 18 «Выручка». При этом специально оговорено, что в тех случаях, когда выбытие НМА происходит без получения какого-либо возмещения, соблюдение критерия вероятности получения экономических выгод не является обязательным.

ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ПРАВА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НМА

Нормы, регламентирующие учет операций по предоставлению права на использование НМА, в п. 37-39 ПБУ 14/2007, по сравнению с ПБУ 14/2000 не претерпели существенных изменений. Внесенные поправки объясняются прежде всего стремлением привести нормы ПБУ 14/2007 в соответствие вступившим в силу с 1 января 2008 г. нормам ч. 4 ГК РФ. В связи с этим к числу оснований для отражения соответствующих операций в учете отнесены лицензионные договоры, договоры коммерческой концессии и другие аналогичные договоры, заключенные в соответствии с установленным законодательством РФ порядком. Авторский договор и упоминания отдельных видов лицензий из этого перечня исключены.

Порядок отражения операций по предоставлению права использования НМА также существенно не изменен. Правообладатель (лицензиар) не списывает НМА, предоставленный в пользование, но обеспечивает его обособленный учет и начисляет по нему амортизацию.

Пользователь (лицензиат) учитывает полученный в пользование НМА в условной оценке на забалансовом счете. При этом уточнено понятие условной оценки. Если в п. 26 ПБУ 14/2000 такой оценкой признавалась «оценка, принятая в договоре», то в п. 39 ПБУ 14/2007 это «оценка, определяемая исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре», что в большей мере соответствует договорной практике лицензирования. Однако сам порядок определения оценки не установлен, что особенно ярко проявляется по договорам, срок действия которых сторонами не указан. Здесь, вероятно, вновь придется прибегать к профессиональному суждению бухгалтера.

Кроме того, лицензиат периодические лицензионные платежи, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и в сроки, установленные договором, включает в расходы отчетного периода, а фиксированный разовый платеж – в состав расходов будущих периодов с последующим списанием в течение срока действия договора. При этом из платежей за предоставленной право использования НМА в ПБУ 14/2007, в отличие от 14/2000, исключены «авторские вознаграждения», как не относящиеся к регламентируемым фактам хозяйственной жизни.

В результате получается, что если право на использование НМА получено на условиях периодических платежей, то в балансе организации данный факт хозяйственной жизни не найдет своего отражения. Однако, во-первых, схема уплаты периодических платежей может не отражать схемы получения экономических выгод от актива; во-вторых, организация, в ряде случаев, может иметь твердое обязательство по оплате этих платежей, не отраженное в бухгалтерском балансе. Таким образом, различный порядок учета одних и тех же объектов, основанный лишь на схеме платежей, обусловленных договором, может привести, с одной стороны, к искажению отчетности отдельно взятой организации, а с другой – к ухудшению сопоставимости финансовых показателей различных организаций, использующих один и тот же актив, но на основании разных схем платежей за полученное право²⁶.

Следует отметить, что МСФО 38 не содержит положений, регламентирующих порядок учета предоставления прав на использование НМА. Эту функцию выполняет МСФО 17 «Аренда», проводящий разделение всех операций по предоставлению активов в пользование на финансовую и операционную аренду, имеющие различный порядок отражения в учете. Таким образом, приходится констатировать несоответствие между ПБУ 14/2007 и МСФО 38 по данному вопросу.

Более того, данный раздел в целом косвенным образом указывает на то, что признание НМА организацией возможно только при наличии исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации. Наличие у организации лишь прав использования в отношении указанных объектов, основанных на лицензионных договорах, рассматривается только как операция, связанная с получением (предоставлением) права на использование НМА другой организацией.

Однако в действительности лицензии могут быть долгосрочными, объем правомочий по использованию объекта, указанный в лицензии, может практически полно-

²⁶ Комментарий к проекту Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, подготовленный рабочей группой Фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (НСФО) от 8 октября 2007 г. // <http://www.labrate.ru/20071024/pbu14-2007.pdf>.

стью исключать возможность использования объекта самим правообладателем, права по лицензии могут быть уступлены либо переданы по сублицензии, предоставлены в качестве обеспечения исполнения обязательства (залога) и т.п. Таким образом, с точки зрения коммерческой деятельности права использования и исключительное право на интеллектуальную собственность могут быть чрезвычайно близки. В связи с этим возникает вопрос о том, не сужает ли разд. 6 ПБУ 14/2007 понятие контроля над НМА только до обладания исключительными правами. И, как отмечает В.С. Ржаницына: «если это принципиальная позиция, почему она не акцентируется с первых строк ПБУ 14/2007, а подается косвенно?»²⁷. Ответ на этот вопрос потребует дополнительный разъяснений от финансовых органов. Но большинство специалистов уже сейчас констатируют, что для признания НМА в учете организации по-прежнему необходимо обладать исключительными правами на интеллектуальную собственность, как и по ПБУ 14/2000²⁸.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О НМА В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Требования к раскрытию информации о НМА в бухгалтерской отчетности в ПБУ 14/2007, по сравнению с ПБУ 14/2000, существенно возросли, что объясняется прежде всего новеллами ПБУ 14/2007, направленными на его сближение с положениями МСФО 38 (табл. 4). В частности, в составе информации об учетной политике, дополнительно к требованиям ПБУ 14/2000, согласно п. 40 ПБУ 14/2007, необходимо раскрыть коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка, изменение сроков полезного использования и способов амортизации НМА. В то же время в ПБУ 14/2007, в отличие от ПБУ 14/2000, в составе информации об учетной политике не требуется раскрывать способы отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по НМА. Это не только отвечает МСФО 38, но и вполне оправданно, поскольку данная информация, характеризующая методическую особенность ведения бухгалтерского учета, пользователей финансовой отчетности не интересует.

В бухгалтерской отчетности дополнительно к требованиям ПБУ 14/2000 раскрывается следующая информация:

- стоимостная оценка НМА с неопределенным сроком полезного использования и факторы, препятствующие установить определенный срок;
- стоимость переоцененных объектов, а также суммы дооценки и уценки;
- стоимость объектов, подверженных обесценению, а также убытки от обесценения;

²⁷ Ржаницына В.С. О проекте ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» // Финансовые и бухгалтерские консультации: Ресурс системы «КонсультантПлюс». – 2007. – №11.

²⁸ Курбангалеева О.А. Новые правила учета нематериальных активов. // Российский налоговый курьер: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №5; Преснякова Е.В. ПБУ 14/2007: что нового? // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №2; Ржаницына В.С. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»: от проекта до принятия. // Финансовые и бухгалтерские консультации: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №3; Пятов М.Л. Бухгалтерская трактовка понятия «товар» в свете четвертой части ГК РФ. // Бух.1С. – 2008. – №4. – <http://www.buh.ru>; Пятов М.Л., Смирнова И.А. Новые ПБУ и новое в российском бухгалтерском учете. // Бух.1С. – 2008. – №4. – <http://www.buh.ru>; Спиридонов А.А., Спиридонов П.А. Новое в отражении нематериальных активов. // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №1.

- описание объектов с полностью погашенной стоимостью; описание существенных объектов НМА;
- оставшиеся сроки полезного использования НМА некоммерческих организаций.

При этом информация о внутренне созданных НМА раскрывается обособленно (п. 41 ПБУ 14/2007).

В целом приведенные выше требования к раскрытию информации о НМА в бухгалтерской отчетности по ПБУ 14/2007 максимально приближены к соответствующим положениям МСФО 38, однако при этом сохранился ряд отличий. В частности, в ПБУ 14/2007 часть информации о НМА предписано раскрывать в составе информации об учетной политике, тогда как по МСФО 38 соответствующая информация раскрывается непосредственно по каждому классу (группе) НМА (классы НМА определяются организацией самостоятельно на основе сходства по характеру и применению НМА в операциях компании, а также с учетом применения либо неприменения процедуры переоценки). Кроме того, часть требований по раскрытию информации, предусмотренных в МСФО 38, в ПБУ 14/2007 не включены (например, стоимость НМА с ограничением исключительного права; статья отчета о прибылях и убытках, в которую включается амортизация по НМА; сумма договорных обязательств по приобретению НМА; методы и значительные допущения, применяемые при расчете справедливой стоимости НМА, подвергавшихся переоценке). Это следует учитывать организациям, формирующим финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

Однако в любом случае расширение состава информации, обязательной к раскрытию в бухгалтерской отчетности, не освобождает бухгалтера от обязанности разработать перечень финансовых показателей, которые, по его мнению, максимально полно и достоверно раскрывают финансовое положение организации и результаты ее деятельности применительно к НМА. Это прямо предусмотрено п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

ДЕЛОВАЯ РЕПУТАЦИЯ ОРГАНИЗАЦИИ

Расчет стоимостной оценки деловой репутации организации в ПБУ 14/2007 в целом сохранился прежним: разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения). Однако положения, касающиеся оценки деловой репутации при приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу, из ПБУ 14/2007 исключены. Положительная деловая репутация рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемой покупателем в ожидании будущих экономических выгод «в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами» и по-прежнему амортизируется в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации) линейным способом, но без указания о том, что амортизационные отчисления должны уменьшать первоначальную стоимость объекта. Отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены. При этом, если по ПБУ 14/2000 ее сумма включалась в доходы будущих периодов с последующим равномерным списанием в прочие доходы, то ПБУ 14/2007 предписывает ее отнесение на прочие доходы в полной сумме в момент признания.

**ТРЕБОВАНИЯ К РАСКРЫТИЮ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО
ПБУ 14/2000, ПБУ 14/2007 И МСФО 38**

ПБУ 14/2000	ПБУ 14/2007	МСФО 38
<p>В составе информации об учетной политике:</p> <ul style="list-style-type: none"> • способы оценки НМА, приобретенных не за денежные средства; • принятые организацией сроки полезного использования НМА (по отдельным группам); • способы начисления амортизационных отчислений по отдельным группам НМА; • способы отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по НМА (п. 31) 	<p>В составе информации об учетной политике:</p> <ul style="list-style-type: none"> • способы оценки НМА, приобретенных не за денежные средства; • принятые организацией сроки полезного использования НМА; • способы определения амортизации НМА, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка; • изменения сроков полезного использования НМА; • изменения способов определения амортизации НМА (п. 40) 	<p>В составе информации об учетной политике:</p> <ul style="list-style-type: none"> • основы для оценок, использованные при подготовке финансовой отчетности, в т.ч.: <ul style="list-style-type: none"> ▫ суждения менеджеров, использованные при применении учетной политики, имевшие наиболее значительный эффект на финансовые показатели; ▫ любые применяемые элементы учетной политики, которые уместны для понимания финансовой отчетности и носят значительный характер
<p>В бухгалтерской отчетности организации:</p> <ul style="list-style-type: none"> • первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации по видам НМА на начало и конец отчетного года; • стоимость списания и прироста, иные случаи движения НМА (п. 30) 	<p>В бухгалтерской отчетности организации (по отдельным видам НМА, с обособленным раскрытием информации о НМА, созданных самой организацией):</p> <ul style="list-style-type: none"> • фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года; • стоимость списания и поступления НМА, иные случаи движения НМА; • сумма начисленной амортизации по НМА с определенным сроком полезного использования; • фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость НМА с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких НМА, с выделением существенных факторов; • стоимость переоцененных НМА, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких НМА; • оставшиеся сроки полезного использования НМА в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций; • стоимость НМА, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения; • наименование НМА с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды; • наименование, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении НМА, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. <p>При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о НМА отдельно раскрывается информация о НМА, созданных самой организацией (п. 41)</p>	<p>В финансовой отчетности организации (для каждого класса НМА, с обособленным раскрытием информации о внутренне созданных НМА, а также о НМА, подвергавшихся переоценке):</p> <ul style="list-style-type: none"> • сроки полезной службы (если они являются конечными) либо указание на то, что они являются неопределенными; • применяемые методы амортизации; • валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация (агрегированная с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода; • статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включена амортизация НМА; • сверка балансовой стоимости на начало и конец периода, показывающая: поступления, зачисление в состав предназначенных для продажи, списание и выбытие НМА; • увеличения или уменьшения балансовой стоимости НМА, возникающие в результате переоценок либо убытков от обесценения; • амортизация, начисленная в течение периода; • другие изменения в балансовой стоимости НМА; • балансовая стоимость НМА с неопределенным сроком полезного использования и причины, по которым срок полезной службы НМА считается неопределенным; • описание, балансовая стоимость и оставшийся период амортизации любого НМА, составляющего существенный показатель для финансовой отчетности компании в целом; • первоначально признанная справедливая стоимость, балансовая величина, принятый основной или альтернативный порядок учета последующей оценки НМА, приобретенных путем правительственной субсидии и первоначально признанных по справедливой стоимости; • наличие и балансовая стоимость НМА с ограниченным правовым титулом и балансовая стоимость НМА, находящихся в залоге под обеспечение исполнения обязательств; • величина контрактных обязательств по приобретению НМА; • информация о НМА, по которым были признаны убытки от обесценения (на счете собственного капитала, на счете прибыли или убытка, а также иная информация, раскрытие которой требуется в соответствии с МСФО 36); • информация о характере и суммах изменений в учетных оценках, которые имеют существенное значение в отчетном или будущих периодах в связи с изменениями: оценки срока полезного использования (с неопределенного на конечный), периода амортизации, метода начисления амортизации или ликвидационной стоимости; • информация о НМА, подвергавшихся переоценке: дата проведения переоценки, балансовая стоимость переоцененных НМА, балансовая стоимость без учета переоценки; • сумма дооценки НМА на начало и конец периода; • методы и значительные допущения, применяемые при расчете справедливой стоимости активов; • информация о совокупной сумме затрат на исследования и разработки, признанных расходами в отчетном периоде; • другая информация, раскрытие которой приветствуется, но не является обязательным: <p>описание любых полностью самортизированных активов, все еще находящихся в эксплуатации;</p> <p>краткое описание значительных объектов, контролируемых компанией, но не признанных в качестве НМА.</p>

Следует отметить, что в отношении учета деловой репутации организации ПБУ 14/2007 сохраняет существенные отличия от положений МСФО, прежде всего, МСФО 3 «Объединения бизнеса». Если гудвил определяется как превышение покупной цены бизнеса над справедливой стоимостью активов и обязательств, то деловая репутация исчисляется исходя из балансовой стоимости активов и обязательств, которая может значительно отличаться от справедливой оценки. При этом согласно МСФО 3 срок полезного использования гудвила всегда признается неопределенным. Гудвил не амортизируется, а регулярно (не реже одного раза в год) тестируется на обесценение.

ВЫВОДЫ

Итак, при разработке проекта ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» учтены нормы вступающей в силу с 1 января 2008 г. части 4 ГК РФ и вступившие в силу изменения 2004 г. к МСФО 38. Однако ряд аспектов в ПБУ 14/2007 не нашел своего отражения:

- имеет место ряд норм, требующих либо дополнительных разъяснений либо разработки иных правовых актов, например:
 - понятия контроля, идентификации, способности приносить доход (критерии проверки соблюдения этих параметров). В частности, хотя в перечне критериев признания НМА такого требования нет, но отдельные нормы ПБУ 14/2007 дают основания для вывода о том, что под НМА подразумеваются, как и в ПБУ 14/2000, результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, в отношении которых организация имеет именно исключительные права²⁹;
 - порядок внесения изменений при пересмотре срока полезного использования и способа амортизации;
 - порядок признания убытка от обесценения и т.п.;
- отдельные нормы ч. 4 ГК РФ не нашли адекватного отражения в системе бухгалтерского учета операций с НМА, созданной в ПБУ 14/2007, например:
 - переход исключительных прав в порядке универсального правопреемства;
 - использование сублицензионных договоров;
 - залог исключительных прав и прав использования объектов;
 - обращение взыскания на исключительные права и права использования объектов интеллектуальной собственности и т.п.;
- в ПБУ 14/2007 сохраняется ряд отличий от норм МСФО вообще и МСФО 38 в частности, например:
 - в МСФО 38 в состав НМА включаются незавершенные объекты, но не включаются внутренне созданные названия марок, флаговые заголовки, права на публикацию, списки клиентов и т.п., в отличие от ПБУ 14/2007;
 - в ПБУ 14/2007 используется понятие «текущая рыночная стоимость» НМА, тогда как в МСФО 38 – «справедливая стоимость»;
 - предоставление права на использование НМА в МСФО 17 «Аренда» классифицируется на финансовую и операционную аренду, имеющие различный порядок признания в финансовой отчетности, в отличие от ПБУ 14/2007, и т.п.

В целом, подводя итог всему изложенному выше, следует отметить, что ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» по сравнению с ПБУ 14/2000 расширяет поле для применения профессионального суждения бухгалтера, предусматривая зависимость ряда учетных решений от субъективных оценок либо отказываясь от их жесткой регламентации. Такой подход к регулированию учета НМА не только сближает российский учет

с положениями МСФО, но и позволяет в полной мере реализовать концепцию достоверного и добросовестного взгляда, заложенную в п. 4 ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете». В то же время этот подход возлагает на бухгалтера повышенную ответственность, поскольку от его субъективного суждения зависит не только картина финансового положения фирмы, раскрываемая в бухгалтерской отчетности, но и управленческие решения пользователей этой отчетности.

Литература

1. Бунина А. ПБУ 14/2007: что нового? // Бухгалтерия.ру. <http://www.buhgalteria.ru/article/5099>.
2. Голубева М., Пальмина Е. Большие перемены в бухучете нематериальных активов // Главбух. – 2008. – №4. – <http://www.glavbukh.ru/art/13389>.
3. Демидов А.В. Новое в положениях по бухгалтерскому учету // Современный бухгалтер: Ресурс системы «КонсультантПлюс». – 2007. – №10.
4. Комментарий к проекту Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, подготовленный рабочей группой Фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (НСФО) от 8 октября 2007 г. // <http://www.labrate.ru/20071024/pbu14-2007.pdf>.
5. Комментарий к Положениям по бухгалтерскому учету / Отв. ред. А.С. Бакаев; Ресурс системы «КонсультантПлюс». – М.: Юрайт-Издат, 2004.
6. Курбангалеева О.А. Новые правила учета нематериальных активов // Российский налоговый курьер: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №5.
7. Курбангалеева О.А. Учет нематериальных активов скоро придется вести по новым правилам // Новое в бухгалтерском учете и отчетности: Ресурс системы «КонсультантПлюс». – 2007. – №20.
8. Международные стандарты финансовой отчетности / Под ред. Л.В. Горбатовой; Ресурс системы «КонсультантПлюс». М.: Волтерс Клувер, 2006.
9. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке. – М.: Аскери-АССА, 1999. – 1135 с.
10. Мизиковский Е.А. ПБУ 14/07: новое в учете нематериальных активов. // Аудиторские ведомости: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №4.
11. Моисеев М.В. Бегом к МСФО? // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №5.
12. Моисеев М.В. На повестке дня – учет нематериальных активов по-новому // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №3.
13. МСФО 38 «Нематериальные активы» / Учеб. пособие по МСФО. – М.: ПрайсвотерхаусКуперс Аудит, Росэкспертиза. – <http://www.accountingreform.ru>.
14. Преснякова Е.В. ПБУ 14/2007: что нового? // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №2.
15. Приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. №153н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) // Сальдо: Бухгалтерский сервер. – <http://www.saldo.ru/article/view.ru.html>.
16. Приображенская В. Новые правила учета нематериальных активов: Актуальный комментарий // Экономика и жизнь: Бухгалтерское приложение. – 2008. – №4. – <http://www.eg-online.ru/item/index.php>.
17. Приображенская В. Новый порядок учета интеллектуальной собственности. // Финансовая газета: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №6.
18. Пятов М.Л. Бухгалтерская трактовка понятия «товар» в свете четвертой части ГК РФ. // Бух.1С. – 2008. – №4. – <http://www.buh.ru>.
19. Пятов М.Л., Смирнова И.А. Новые ПБУ и новое в российском бухгалтерском учете. // Бух.1С. – 2008. – №4. – <http://www.buh.ru>.
20. Ржаницына В.С. Изменения в методологии учета нематериальных активов // Бухгалтерский учет. – 2008. – №7. – С. 5-11.

²⁹ Комментарий к Положениям по бухгалтерскому учету / Отв. ред. А.С. Бакаев; Ресурс системы «КонсультантПлюс». – М.: Юрайт-Издат, 2004.

21. Ржаницына В.С. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»: от проекта до принятия. // Финансовые и бухгалтерские консультации: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №3.
22. Ржаницына В.С. О проекте ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» // Финансовые и бухгалтерские консультации: Ресурс системы «КонсультантПлюс». – 2007. – №11.
23. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
24. Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горецкая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. – М.: Велби, Проспект, 2005. – 664 с.
25. Спиридонов А.А., Спиридонов П.А. Новое в отражении нематериальных активов. // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии: Ресурс системы «Гарант». – 2008. – №1.
26. Стенограмма круглого стола «Обсуждение ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» от 24 октября 2007 г. // http://www.labrate.ru/20071024/stenogramma_24-10-007.htm.
27. Фомичева Л.П. Новое в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» // Audit-it.ru. – <http://www.audit-it.ru/articles/account/p103841.html>.
28. Харитонов С.А. Отчетность за I квартал 2008 года: как учесть изменения в законодательстве. // Бух.1С. – 2008. – №4. – <http://www.buh.ru>.

Устинова Яна Игоревна

РЕЦЕНЗИЯ

В свете реформирования гражданского законодательства в сфере интеллектуальной собственности, а также принятого курса на сближение отечественных положений по бухгалтерскому учету с Международными стандартами финансовой отчетности анализ вновь принятого положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов представляется весьма актуальным. В настоящее время перед профессиональным сообществом стоит задача уяснить содержание норм принципиально нового документа и сформировать подходы к их практической реализации, на что в конечном счете и направлена данная статья.

В статье проведено глубокое исследование вступившего в силу ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». Его результатом стало не только выделение новелл в регулировании российского бухгалтерского учета вообще и учета нематериальных активов в частности, но и их сопоставление с действующим гражданским законодательством, регламентирующим оборот прав на интеллектуальную собственность. При этом автор обозначил ряд аспектов гражданского оборота, не нашедших своего адекватного отражения в положении по бухгалтерскому учету. Кроме того, в статье сформулированы сходства и различия российского стандарта с соответствующими международными стандартами, что может быть весьма полезно как для организаций, представляющих отчетность по МСФО, так и с позиций определения перспективных направлений реформирования российского учета. Автором выделен ряд норм ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», толкование которых может быть неоднозначным. Наконец, в статье значительное внимание уделено применению профессионального суждения бухгалтера в учете нематериальных активов, что имеет первостепенное значение в рамках концепции достоверного и добросовестного взгляда при формировании финансовой отчетности как в российских, так и в международных бухгалтерских регулятивах.

Статья является законченным научным исследованием, представляет несомненный научно-практический интерес и рекомендуется к публикации.

Шапошников А.А., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой аудита Новосибирского государственного университета экономики и управления

2.2. RUSSIAN ACCOUNTING STANDARD «ACCOUNT OF INTANGIBLE ASSETS» (PBU 14/2007): COMPARATIVE ANALYSIS OF BASE NOVELTIES

Y.I. Oustinova, Candidat of Science (economic), Senior Teacher of Auditing Sub-faculty of the Novosibirsk University of Economy and Management

This article presents the results of analysis of the Russian Accounting Standard «Accounting of intangible assets» (PBU 14/2007) according to the entered in a legal force from the 1 of January 2008 Chapter 4 of Civic Code of the Russian Federation, which regulates an intellectual property. With it has been singled out the principal novelties of this document by comparison with previous one, which has lost its force, and with other actual Russian Accounting Standards, also has been confronted this novelties with conditions of IAS 38 «Intangible assets» and other International Accounting Standards. As a result has been singled out separate aspects of accounting intangible assets, which have not been regulated by imperative norms, and questions of civic turnover of intellectual property rights, which have not been found its adequate reflection in the accounting, also has been defined sphere of application of the accountant professional judgment.

Literature

1. A. Boonena. PBU 14/2007: what is the news? // Bukhalleria.ru. <http://www.buhgalleria.ru/article/5099/>.
2. M. Golubeva, E. Palhmena. Large changes in accounting of intangible assets. // Glavbukh. – 2008. – №4. – <http://www.glavbukh.ru/art/13389>.
3. A.V. Demeedov. The news in accounting standards. // Sovremeny bukhučet. – Resource of the ConsultantPlus System. – 2007. – №10.
4. The Commentary to the Accounting Standard Exposure Draft «Accounting of intangible assets» PBU 14/2007, prepared by work group of the Found «National Accounting Standards organization» (NSFO) from the 8 of October 2007. // <http://www.labrate.ru/20071024/pbu14-2007.pdf>.
5. The Commentaries to the Russian Accounting Standards./ Editor-in-chief A.S. Bahcaev; Resource of the ConsultantPlus System. – М.: Uriet-Izdat, 2004/.
6. O.A. Coorbangaleeva. The new rules of accounting of intangible assets. // Rosseyskey nalogovy curier: Resource of the Garant System. – 2008. – №5.
7. O.A. Coorbangaleeva. Accounting of intangible assets will have to keep by the new rules soon. // Novoe v bukhgalter-skom uchete e otchetnosty: Resource of the ConsultantPlus System. – 2007. – №20.
8. International Accounting Standards. / Edited by L.V. Gorbatoва; Resource of the ConsultantPlus System. – М.: Walters Clover, 2006.
9. International Accounting Standards 1999: Russian edition. – М.: Askery-ACCA, 1999. – 1135 p.
10. E.A. Mezecovskiy. PBU 14/2007: the news in accounting of intangible assets. // Auditor-skye vedomosti: Resource of the Garant System. – 2008. – №4.
11. M.V. Moeseev. Running to the IAS? // Aktualnye voprosy bukhalterskogo ucheta e nalogohoblogenia: Resource of the Garant System. – 2008. – №5.
12. M.V. Moeseev. On the agenda – accounting of intangible assets. // Promyshlennost: bukhalterskey uchete e nalogohoblogenie: Resource of the Garant System. – 2008. – №3.

13. IAS 38 «Intangible assets»./ Educational supply on IAS. – V.: PriceWaterhouseCoopers Audit, Rossexpertiza. – <http://www.accountingreform.ru>.
14. E.V. Presnyacova. PBU 14/2007: what is the news? // Pishlevaya promyshlennost: bukhalterskey uchet e nalogo-hoblogenie: Resource of the Garant System. – 2008. – №2.
15. The Order of Finanshial Ministry of Russian Federation from the 27 of December 2007 №153n «About the approval of the Russian Accounting Standard «Accounting of intangible assets» (PBU 14/2007). // Saldo: Bukhalterskey server. – <http://www.saldo.ru/article/view.ru.html>.
16. V. Preobragenskaya. The new rules of intangible assets accounting: Actual commentary. // Economica e Zhizn: Bukhalterskoe prilogenie. – 2008. – №4. – <http://www.eg-online.ru/item/index.php>.
17. V. Preobragenskaya. The new order of accounting of intellectual property. // Finansovaya gazeta: Resource of the Garant System. – 2008. – №6.
18. M.L. Pyatov. Accounting treatment of the concept «commodity» according to the Chapter 4 of Civic Code of the Russian Federation. // Buh.1C. – 2008. – №4. – <http://www.buh.ru>.
19. M.L. Pyatov, I.A. Smirnova. The new PBU and the news in Russian accounting. // Buh.1C. – 2008. – №4. – <http://www.buh.ru>.
20. V.S. Rzhaneecina. The changes in methodology of accounting of intangible assets. // Bukhgalterskey uchet. – 2008. – №7. – P. 5-11.
21. V.S. Rzhaneecina. PBU 14/2007 «Accounting of intangible assets»: from Exposure Draft to acceptance the Standard.// Finansovye e bukhgaltersye consultacye: Resource of the Garant System. – 2008. – №3.
22. V.S. Rzhaneecina. About the Exposure Draft of PBU 14/2007 «Accounting of intangible assets». // Finansovye e bukhgaltersye consultacye: Resource of the Garant System. – 2007. – №11.
23. Y.V. Socolov. The bases of accounting theory. – M.: Finansy e statistica, 2000. – 496 p.
24. Y.V. Socolov, F.F. Bootynets, L.L. Goretskaya, D.A. Pankov. Accounting in foreign countries. – M.: Wellbe, Prospect, 2005. – 664 p.
25. A.A. Speredonov, P.A. Speredonov. The news in reflection of intangible assets. // Bukhgalterskey uchet v izdatelstve e poligraphye: Resource of the Garant System. – 2008. – №1.
26. Shorthand report of the round table «Discussion of the PBU 14/2007 «Accounting of intangible assets» from the 24 of October 2007.// http://www.labrate.ru/20071024/stenogramma_24-10-007.htm.
27. L.P. Fomicheva. The news in PBU 14/2007 «Accounting of intangible assets».// Audit-it.ru. – <http://www.audit-it.ru/articles/account/p103841.html>.
28. S.A. Haritonov. Account forms of the I quarter of 2008: how to take into account the changes in the legislation.// Buh.1C. – 2008. – №4. – <http://www.buh.ru>.