

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, СТАТИСТИКА

УДК 657

**Т.В. ЕРИНА,**  
*кандидат экономических наук, ассистент*

*Казанский государственный финансово-экономический институт*

### ЭКСПЕРТИЗА И БУХГАЛТЕРСКОЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПО УЧЕТУ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

*В статье рассматриваются основные изменения в учете нематериальных активов, вступившие в силу с 1 января 2008 года. Приведены практические рекомендации по реализации спорных положений ПБУ в бухгалтерском учете хозяйствующих субъектов, дана характеристика положений международных стандартов, затронутых в ПБУ, предложена методика бухгалтерских записей обесценения, переоценки нематериальных активов и другие моменты.*

Двадцать седьмого декабря 2007 года увидело свет новое положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 14/2007 «Учет нематериальных активов» (Приказ Министерства финансов России № 153н, зарегистрирован в Минюсте 28 января 2008 г.). Данные изменения связаны с вступлением в силу с 1 января 2008 г. части четвертой Гражданского кодекса РФ «Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации» и проводятся в русле Программы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в РФ в соответствии с МСФО. Курс на реформирование отечественного бухгалтерского учета был задекларирован законодательно уже довольно давно – с 2004 года. С тех пор уже многое в отечественной нормативной базе в рамках системы бухгалтерского учета претерпело существенные изменения: порядок учета доходов и расходов, основных средств, оценки активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте. С 2008 года изменился и порядок учета нематериальных активов. Остановимся на самых важных и, на взгляд автора, наиболее дискуссионных изменениях.

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива по ПБУ 14/2007 необходимо выполнение следующих условий: организация осуществляет контроль за объектом, в том числе, имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права этой 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 и т.п.). Хотелось бы заметить, что в соответствии с частью 4 ГК РФ регистрации подлежат любые сделки с интеллектуальными правами. Порядок и условия их государственной регистрации должны быть установлены Правительством РФ (п. 2 ст. 1232 ГК РФ). Таким образом, теперь для учета объекта в составе нематериальных активов требуется также и государственная регистрация. Порядок государственной регистрации еще не утвержден, однако это не освобождает бухгалтера от необходимости каждо-

невного отслеживания данного факта и соблюдения порядка процедуры регистрации в случае ее утверждения. В противном случае, согласно новой редакции ПБУ данный объект не может быть учтен в составе нематериальных активов.

Объект должен быть способен приносить фирме экономические выгоды (доход) в будущем, в частности, он 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 том числе в предпринимательской деятельности). У организации должна существовать возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов, и организация не предполагает его последующую перепродажу (в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев). Объект должен быть предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

Эти условия, сформулированные редакционно несколько в ином виде, существовали в тексте ПБУ и ранее. Принципиально новым в ПБУ 14/2007 является условие, согласно которому первоначальная стоимость объекта может быть достоверно определена. Ранее ни в одном тексте отечественного ПБУ такое условие не выдвигалось в качестве обязательного для принятия к учету. Существовали лишь правила определения первоначальной стоимости в каждом конкретном случае. Такие правила содержатся и в новом ПБУ, но теперь все эти правила должны проходить экспертизу профессионального бухгалтерского суждения о надежности оценки. Отнюдь не новым является требование для идентификации обязательного отсутствия у объекта материально-вещественной формы.

При выполнении вышеперечисленных условий к нематериальным активам организации можно отнести права на следующие результаты

интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность):

- произведения науки, литературы и искусства;
- программы для электронных вычислительных машин;
- изобретения;
- полезные модели;
- селекционные достижения;
- секреты производства (ноу-хау) – это также новый объект учета;
- товарные знаки и знаки обслуживания и другие активы.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация организации, возникшая в связи с приобретением другой организации как имущественного комплекса в целом. Обращаем внимание на то, что в состав нематериальных активов в соответствии с новыми правилами не включаются:

- организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации);
- интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Заметим также, что в описании объекта в ПБУ 14/2007 исключено указание на то, что он должен находиться в организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления.

ПБУ 14/2007 предлагается нематериальный актив принимать к учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к учету. Причем в порядке оценки первоначальной стоимости в каждом конкретном случае предлагаются новые правила.

Во-первых, при определении первоначальной стоимости в ее составе могут быть учтены расходы на обслуживание заемных средств, привлеченных для приобретения или создания нематериальных активов. Расходы на обслужива-

ние заемных средств признаются в стоимости нематериальных активов в случае, если такой актив по правилам ПБУ 15/01 можно признать инвестиционным. Такая редакция исключает разночтения, которые возникли при аналогичной правке ПБУ 6/01, когда исключение абзаца о порядке отнесения затрат на обслуживание кредитов и займов из первоначальной стоимости основных средств привело к возможности неоднозначной трактовки ситуации по отнесению процентов.

Во-вторых, при получении нематериального актива безвозмездно первоначальная стоимость определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложения во внеоборотные активы. Старая редакция предполагала оценку на дату принятия объекта нематериального актива к учету. Формально это положение означало момент составления корреспонденции Д04К08 и порождало неясность с оценкой вложений. Теперь эта неточность устранена. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки. Требования к такой оценке не определены. В случае если нематериальный актив принадлежит нескольким организациям совместно, то фактическая (первоначальная) определяется каждой организацией соразмерно ее доле, установленной соглашением между данными организациями.

В третьих, введен новый институт порядка переоценки нематериального актива. Стоимость нематериальных активов, по которой они принимались к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению (п. 17 ПБУ 14/2007). Исключение – переоценка и обесценение объектов. Переоценка может быть произведена как специалистом-оценщиком, так и собственными силами с помощью создания оценочной комиссии.

Организация вправе проводить переоценку однородных нематериальных активов не чаще, чем один раз в год (на начало отчетного года) по текущей рыночной стоимости, определяемой по данным активного рынка данных о нематериальных активах. При этом самого

понятия активного рынка в нормативной базе РФ не содержится. Следует отметить, что согласно МСФО 38 проведение переоценки возможно только в отношении нематериальных активов, для которых активный рынок существует в принципе. Иными словами, для проведения переоценки необходимо не просто определить справедливую стоимость нематериальных активов, но и сделать это на основе данных о стоимости на активном рынке. Из-за того, что для уникальных нематериальных активов, таких как патенты и товарные знаки, активный рынок практически отсутствует, многие виды таких активов просто не могут быть переоценены, несмотря на то, что их рыночную стоимость может определить независимый оценщик.

Для наших отечественных предприятий существует большая проблема определения непосредственно самой категории справедливой стоимости, которая также содержится на сегодняшний день только в международных стандартах. МСФО определяют справедливую стоимость как стоимость, на которую можно приобрести актив при совершении сделки между двумя осведомленными, независимыми друг от друга сторонами, планирующими совершить такую сделку. Поскольку данные о нематериальных активах, их стоимости, интенсивности продаж в виду несовершенства правового поля и начальной стадии формирования нормативного регулирования в России отсутствуют, достаточно сложно будет применять данный институт на практике. При принятии решения организацией о переоценке нематериальных активов, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Рыночную стоимость объекта определяют исходя из документов, полученных:

- от изготовителя на основании данных в письменной форме о ценах на аналогичную продукцию;
- в органах государственной статистики, торговых инспекциях, СМИ, специальной ли-

тературе, каталогах, рекламных объявлениях, пресс-релизах сведений об уровне цен;

– на основе данных заключения оценщика.

Переоценка нематериальных активов отражается в учете в порядке, предусмотренным ранее для отражения переоценки основных средств. Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации. При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Принципиально новым является также внедрение в текст ПБУ института обесценения нематериальных активов в порядке, предусмотренном МСФО. Об этом прямо указывает п. 22 Положения. При этом тестирование на обесценение производится по МСФО в соответствии со стандартом 36 «Обесценение активов». С точки зрения положений стандарта, под обесценением активов следует понимать превышение балансовой стоимости над возмещаемой стоимостью. Возмещаемая стоимость – это наи-

большая из двух величин: справедливой стоимостью за минусом расходов на выбытие и стоимостью использования. В свою очередь, стоимость использования рассчитывается как сумма дисконтированных денежных потоков, которые ожидается получить от продолжительного использования актива. В соответствии со стандартом 36 переоценка активов и учет обесценения должны проводиться на каждую отчетную дату. При этом даже в небольших компаниях количество активов, находящихся на балансе, может составлять несколько десятков и даже сотен. В такой ситуации работа по переоценке каждого актива потребует больших трудозатрат. Поэтому, прежде чем проводить переоценку, необходимо выявить признаки обесценения.

Факторы, которые свидетельствуют о произошедшем обесценении, МСФО 36 делит на внешние и внутренние. К внешним признакам относят следующие:

- рыночная стоимость актива снизилась значительно сильнее, чем следовало ожидать;
- существенно изменились технологические, рыночные, экономические или юридические условия работы компании;
- возросли или ожидается рост процентных ставок по кредитам или других рыночных факторов, которые могли повлиять на значение ставки дисконтирования;
- балансовая стоимость чистых активов компании больше ее капитализации.

К внутренним признакам обесценения относят следующие случаи:

- старение актива;
- случаи, когда расходы по эксплуатации актива значительно выше запланированных;
- случаи, когда актив подлежит ликвидации или относится к той части бизнеса, которая будет реструктурирована.

Приведенный список не является исчерпывающим, и при необходимости компания может самостоятельно определить дополнительные признаки, свидетельствующие об обесценении. Если выявлен хотя бы один из признаков, необходимо рассчитать возмещаемую стоимость и сравнить ее с балансовой. В случае, если выявлено обесценение актива, то есть возмещаемая



стоимость ниже балансовой, необходимо в балансе показать нематериальные активы по возмещаемой стоимости, а в отчете о прибылях и убытках показать убыток, вызванный плохим качеством управления нематериальным активом или внешними факторами. После признания убытка от обесценения активов необходимо скорректировать норму амортизации.

В российской учетной практике аналогичный порядок обесценения отсутствует, поэтому сложно представить, как бухгалтерия будет реализовывать данный инструмент. Кроме того, действующим планом счетов бухгалтерского учета не предусмотрен порядок отражения корректировки стоимости, вызванной обесценением. По мнению автора, отражать механизм обесценения активов следует в порядке, аналогичном порядку последующей оценки финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость. Вариант отражения операций при выявлении обесценения приведен в таблице.

**Таблица**

**Порядок отражения убытков  
от обесценения нематериальных активов**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Выявлен и списан убыток от обесценения	91	04
Скорректирована величина начисленной амортизации после отражения обесценения	05	91

Введена новая классификация нематериальных активов по критерию срока полезного использования – с определенным и неопределенным сроком. Способы амортизации остаются прежними. Выбор способа определения амортизации по нематериальному активу производится организацией исходя из расчета ожидаемого потребления будущих экономических выгод (дохода) от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого потребления будущих экономических

выгод (дохода) от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом. Срок списания, равный 20 годам, остался возможным только для списания деловой репутации. Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях. Определение оценочных значений существовало ранее только применительно к деятельности в области профессионального аудита.

Оценочными значениями являются приблизительно определенные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения, в том числе (п. 2 Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 21):

- оценочные резервы;
- амортизационные отчисления;
- начисленные доходы;
- отложенные налоговые активы и обязательства;
- резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности;

– убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров.

При наличии в финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочных значений возрастает риск ее существенных искажений. Расчет оценочных значений в зависимости от специфики конкретного показателя может быть простым или сложным. При сложных расчетах могут потребоваться специальные знания и профессиональное суждение. В рассматриваемом Положении не указан точно способ, который надо выбрать для корректировки оценочных значений, а как видно из приведенного перечня, выбор вариантов есть. По мнению автора, более подходят по экономическому смыслу корректировки в порядке создания резервов на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности. Считаем целесообразным использовать для этого свободный субсчет на балансовом счете 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей». Способ

определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года так же, как изменения в оценочных значениях.

ПБУ 14/2007 содержит дополнительные требования по раскрытию информации об изменении сроков полезного использования и способов амортизации, о переоценке и обесценении, о списании, об учете операций, связанных с предоставлением права использования нематериального актива. Применять новое ПБУ 14/2007 необходимо в бухгалтерской отчетности 2008 года.

*В редакцию материал поступил 24.03.08.*