

УДК 657.421.3

Отличия в регламенте бухгалтерского учета нематериальных активов в соответствии с ПБУ и МСФО

© **Водяников Владимир Тимофеевич,**

д-р экон. наук, профессор,
декан инженерно-экономического факультета
Московского государственного агроинженерного университета имени В. П. Горячкина
127550, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 58
e-mail: ulf07@timacad.ru

© **Мардян Яна Юрьевна,**

ассистент кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита
Калужского филиала РГАУ-МСХА имени К. А. Тимирязева
248007, г. Калуга, ул. Вишневого, д. 27
e-mail: Yana.Mardyan@yandex.ru

Статья поступила 18 января 2012 г.

В статье рассматриваются основные отличия норм, содержащихся в МСФО 38 «Нематериальные активы» и ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», в частности их признания и оценки.

Ключевые слова: МСФО; ПБУ; нематериальные активы; критерии признания; оценка.

DIFFERENCES IN THE REGULATION OF ACCOUNTING OF INTANGIBLE ASSETS IN ACCORDANCE WITH IFRS AND RAS

© **Vodyannikov Vladimir,**

Dr. of Economics, Professor
Dean of Economics and Engineering Faculty
Goryachkin Moscow State Agroengineering University
127550, Moscow, Timiryazevskaya str., 58
e-mail: ulf07@timacad.ru

© **Mardyan Yana,**

Assistant of Accounting, Finance and Audit Department
Kaluga Branch of RSAU-MTAA named after K. A. Timiryazev
248007, Kaluga, Vishnevskogo str., 27
e-mail: Yana.Mardyan@yandex.ru

The article discusses the main differences between the rules contained in IAS 38 «Intangible Assets» and RAS 14/2007, «Accounting for Intangible Assets», in particular, their recognition and evaluation.

Key words: IFRS, RAS, intangible assets, recognition criteria, evaluation.

Направление развития отечественного бухгалтерского учета в настоящее время определяется тенденцией сближения с международными стандартами бухгалтерского учета. Однако в практической деятельности бухгалтеров, руководствующихся положениями по бухгалтерскому учету, возникают трудности при составлении отчетности в соответствии с МСФО, так как нормы МСФО 38 «Нематериальные активы» отличаются от норм, содержащихся в Положении по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденном приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н (далее – ПБУ 14/2007), несмотря на то, что указанный российский нормативный документ был принят во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

ОТЛИЧИЯ В ПРИЗНАНИИ ОБЪЕКТОВ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Как в отечественной, так и в международной практике нематериальными активами признаются идентифицируемые объекты, не имеющие материально-физического выражения, которые должны приносить организации экономические выгоды и отвечать условию достоверной оценки. В ПБУ 14/2007 четко определены условия, при выполнении которых объект признается нематериальным активом:

- 1) отсутствие материально-вещественной формы;
- 2) возможность идентификации от другого имущества;
- 3) использование в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации;
- 4) использование в течение длительного времени, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, также превышающего 12 месяцев;
- 5) не предполагается последующая перепродажа в течение 12 месяцев;
- 6) способность приносить организации экономические выгоды в будущем;
- 7) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у ор-

ганизации на результаты интеллектуальной деятельности.

Из данных условий только три соответствуют нормам МСФО: отсутствие материально-вещественной формы активов (причем согласно МСФО 38 условие важно, но не обязательно); способность активов приносить экономические выгоды организации в будущем и отсутствие цели перепродажи. Следует отметить, что российский учет нематериальных активов предусматривает обязательное наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на него, в то время как в МСФО 38 не содержится такого требования в соответствии с целью формирования объективного финансового результата.

Существуют отличия и в признании отдельных объектов в качестве нематериальных активов. Так, согласно нормам МСФО в отличие от ПБУ 14/2007 деловая репутация (гудвил) не относится к НМА, в то время как лицензии, импортные квоты, интернет-сайты (если они не рассматриваются в качестве баз данных), права на доступ к ограниченным ресурсам и прочие активы в соответствии с ПБУ 14/2007 не признаются нематериальными активами, что противоречит международной практике. Такой порядок признания нематериальных активов обусловлен юридическим подходом: в соответствии с Гражданским кодексом РФ результаты интеллектуальной деятельности и нематериальные ресурсы, которые не подлежат правовой охране, не могут быть признаны в качестве нематериальных активов.

ОТЛИЧИЯ В ОЦЕНКЕ ОБЪЕКТОВ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

В момент признания объектов нематериальных активов они отражаются в бухгалтерском учете по фактической стоимости, которая определяется в зависимости от способа приобретения актива. МСФО 38 выделяет следующие способы поступления нематериальных активов в организацию: отдельная покупка; приобретение в процессе объединения компаний; приобретение посредством правительственного гранта; создание нематериаль-

Таблица 1

Сравнительный анализ способов оценки НМА согласно МСФО 38 и ПБУ 14/2007

Способ приобретения НМА	Фактическая стоимость НМА	
	ПБУ 14/2007	МСФО 38
Приобретение за плату	Сумма всех фактических расходов, связанных с приобретением, за исключением НДС и других возмещаемых налогов. Расходы по полученным займам (кредитам) не включаются в расходы на приобретение НМА, за исключением случаев, когда актив является инвестиционным	Перечень затрат, включаемых в фактическую стоимость НМА, при приобретении совпадает, кроме затрат на кредит
Безвозмездное получение (ПБУ 14/07) или приобретение посредством правительственного гранта (МСФО 38)	Рыночная стоимость актива на дату принятия к бухгалтерскому учету	Справедливая или номинальная стоимость
Приобретение в процессе объединения компаний	Способ не раскрыт в ПБУ 14/2007	Справедливая стоимость на дату приобретения. В случае если ее невозможно оценить, то актив не признается отдельно, а включается в гудвил
Получение НМА в счет вклада в уставный капитал	Согласованная учредителями (участниками) организации стоимость	Справедливая стоимость
Создание НМА	Сумма фактических расходов на его создание, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельства и т. п., за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. Все затраты на НИОКР, в случае положительного результата и документально оформленных результатов НИОКР, включаются в первоначальную стоимость созданного НМА	Сумма затрат стадии разработок и затрат, которые не были признаны в прошлых периодах в отчете о прибылях и убытках

ных активов. В ПБУ 14/2007 рассматриваются следующие способы: приобретения нематериальных активов за плату; получения их безвозмездно; в счет вклада в уставный (складочный) капитал; получения НМА по договору, предусматривающему исполнение обязательства денежными средствами; создания объектов внутри организации.

Отличия в фактической стоимости нематериальных активов при различных вариантах их приобретения или создания представлены в таблице 1.

Пример

Сельскохозяйственная организация проводит селекционные исследования. В течение 2010 г. на разработку объекта сельскохозяйственная организация ежемесячно тратила 50 тыс. руб. С 1 января 2011 г. результат исследования отвечает критериям признания нематериального актива, регламентированным МСФО 38. В 2011 г. расходы на подготовку нематериального актива к использованию

составили 450 тыс. руб. На конец 2011 г. оформлен патент.

Учет согласно РСБУ:

1. В 2010 г. затраты в сумме 600 000 руб. (50 000 руб. x 12 мес.) на селекционные исследования отражаются в бухгалтерском учете записью:

Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 10 «Материалы», 02 «Амортизация основных средств» и др.

2. В 2011 г. затраты в сумме 450 000 руб. на подготовку селекционной культуры к использованию отражаются в бухгалтерском учете записью:

Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 10 «Материалы», 02 «Амортизация основных средств» и др.

3. Патент признан в качестве объекта нематериальных активов на сумму 1 050 000 руб. (600 000 + 450 000), что отражается в бухгалтерском учете записью:

Д-т 04 «Нематериальные активы»

К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Учет согласно МСФО 38:

1. В 2010 г. отражены затраты на селекционные исследования в сумме 600 000 руб. (50 тыс. руб. x 12 мес.) записью по счетам бухгалтерского учета:

Д-т счета «Расходы по созданию нематериального актива»

К-т счета «Оплата труда».

К-т счета «Кредиторская задолженность по приобретению материалов и услуг» и др.

2. В 2011 г. затраты в сумме 450 000 руб. на подготовку селекционной культуры к использованию отражаются в бухгалтерском учете записью:

Д-т счета «Нематериальные активы»

К-т счета «Оплата труда».

К-т счета «Кредиторская задолженность по приобретению материалов и услуг» и др.

Еще одним отличием между РСБУ и МСФО является определение амортизируемой стоимости нематериальных активов. В ПБУ 14/2007 категория «амортизируемая стоимость» отсутствует, а сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта и срока его полезного использования. В МСФО амортизируемая стоимость объекта определяется в виде разности между первоначальной и ликвидационной стоимостями.

Имеющиеся отличия между МСФО и ПБУ в признании и оценке нематериальных активов обуславливают необходимость корректировок при трансформации отчетности, составленной в соответствии с требованиями ПБУ, в формат отчетности, регламентированной МСФО.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007).
2. Белов Н. Г., Хоружий Л. И., Павлычев А. И. Современные проблемы отраслевой системы бухгалтерского учета в условиях глобализации экономики // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2010. – № 6. – С. 12–18.
3. Карзаева Н. Н. Новое в оценке нематериальных активов в 2009 году // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2009. – № 2–3. – С. 12–17.
4. Кокорев Н. А. Бухгалтерский учет создания и приобретения нематериальных активов сельскохозяйственными организациями // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2009. – № 11. – С. 9–17.
5. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери-ACCA, 2009. – 1051 с. ■

НОВОСТИ

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПИСЬМО ОТ 9 ФЕВРАЛЯ 2012 Г. № 03-07-15/17

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о правомерности принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных продавцом покупателю, в случае наличия в счете-фактуре дополнительных реквизитов (сведений) и сообщает.

Согласно пункту 1 статьи 169 главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия к вычету

в порядке, предусмотренном главой 21 Кодекса, сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных покупателю продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени). При этом пунктом 2 статьи 169 Кодекса установлено, что счета-фактуры являются основанием для принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных покупателю продавцом, при выполнении

требований, установленных пунктами 5, 5.1 и 6 данной статьи Кодекса.

В то же время нормами главы 21 Кодекса указание в счетах-фактурах дополнительных реквизитов (сведений) не запрещено.

Таким образом, указание в счетах-фактурах дополнительных реквизитов (сведений) не является основанием для отказа в вычете сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных покупателю продавцом.

Директор Департамента
И.В. ТРУНИН