



НАЦИОНАЛЬНАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ ПО СТАНДАРТАМ  
ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

## Комментарии к Проекту Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
--	----------------	-------------

### I. Общие положения

1. Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах организации. Под организацией в дальнейшем понимается юридическое лицо по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

2. Настоящее Положение не применяется в отношении:

- а) не давших положительного результата научно - исследовательских, опытно - конструкторских и технологических работ;
- б) не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно - исследовательских, опытно - конструкторских и технологических работ;
- в) материальных носителей (вещей), в которых выражены результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- г) финансовых вложений.

Подпункт в) пункта 2 часто вызывает неверное толкование на практике (организации понимают его так, как будто носитель подлежит отдельному учету от его содержимого). Предлагается исключить.

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>3. Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий:</p> <p>а) организация осуществляет контроль над объектом, в том числе 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 и т.п.);</p> <p>б) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) 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 том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);</p> <p>в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;</p> <p>г) организацией не предполагается последующая перепродажа (в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев) данного объекта;</p> <p>д) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или</p>	<p>IAS 38 “Intangible Assets” (МСБУ 38 «Нематериальные активы», далее – МСБУ 38), § 8 и 12-24*:</p> <p>Под нематериальным активом понимается идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий материально-вещественной формы.</p> <p>Нематериальный актив является идентифицируемым, если он:</p> <p>а) отделяем от организации, т.е. может быть отделен от организации или выделен из нее для продажи, передачи, лицензирования, передачи в аренду или обмена индивидуально, либо вместе со связанным договором, активом или обязательством; или</p> <p>б) возникает из договорных или других юридических прав, вне зависимости от того, являются ли эти права передаваемыми или отделяемыми от данной организации, а также других прав и обязанностей.</p> <p>Организация контролирует актив, если она имеет право на получение будущих экономических выгод, поступающих от лежащего в основе ресурса, и может ограничить доступ других организаций и лиц к этим выгодам.</p> <p>Для признания нематериального актива необходимо и достаточно выполнение следующих условий:</p> <p>а) вероятно, что актив будет приносить экономические выгоды организации;</p> <p>б) первоначальная стоимость актива может быть достоверно определена.</p> <p>Экономические выгоды от актива могут включать в себя доходы от продажи товаров (работ, услуг) орга-</p>	<p>Среди критериев признания актива Проект содержит <i>способность</i> приносить экономические выгоды, тогда как IAS 38 <i>право</i> организации на получение этих выгод и <i>вероятность</i> их получения, а не только таковую потенциальную возможность. Представляется, что такое отличие потенциально содержит в себе опасность различий в правоприменительной практике между МСФО и РСБУ в отношении нематериальных активов.</p> <p>Фраза «объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) 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...» представляется недостаточно удачной, потому что может быть ошибочно истолкована как категоричное утверждение о том, что экономические выгоды заключаются только лишь в доходах (как часто и происходит в правоприменительной практике).</p> <p>Кроме того, анализ этого и последующих пунктов Положения (в частности, п. 4, 5 и 8 и др.), позволяет сделать вывод, что проект подготовлен в связи с принятием раздела IV «Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации» Гражданского кодекса РФ (вступает в силу с 01.01.2008 г.) и фактически направлен, прежде всего, на обеспечение соответствия норм Положения нормам раздела IV ГК РФ. При этом Положение относит к нематериальным активам лишь исключительные права.</p> <p>Однако в соответствии с МСФО к нематериальным активам могут быть отнесены не только результаты</p>

\* Приводимые в настоящих Комментариях нормы МСФО не являются точными цитатами текста перевода стандартов, а являются, по возможности, кратким их изложением.

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;</p> <p>е) первоначальная стоимость объекта может быть достоверно определена;</p> <p>ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.</p>	<p>низации, экономию затрат или иные выгоды.</p>	<p>интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, но и другие объекты, например, списки клиентов, лицензии на тот или иной вид деятельности или доступ к ресурсу, договоры коммерческой концессии и т.д. Таким образом, сфера применения Положения будет уже, чем соответствующего IAS 38 «Нематериальные активы», что, по нашему мнению, не оправданно.</p> <p>С учетом вышеизложенного предлагается следующий текст п. 3:</p> <p>«3. Под нематериальным активом для целей настоящего Положения понимается идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий материально-вещественной формы.</p> <p>Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий:</p> <p>а) возможность идентификации актива. Актив является идентифицируемым, если он отвечает одному из ниже перечисленных свойств:</p> <p>актив может быть выделен или отделен от других объектов организации для продажи, передачи, лицензирования, передачи в аренду или обмена индивидуально, либо вместе со связанным договором, активом или обязательством;</p> <p>актив возникает из договорных или иных законодательно установленных прав, вне зависимости от того, являются ли эти права передаваемыми или отделяемыми от данной организации, а также других прав и обязанностей;</p> <p>б) организация контролирует актив таким образом, что имеет право на получение экономических выгод, содержащихся в активе;</p> <p>в) вероятно, что актив будет приносить организации</p>

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>4. При выполнении условий, установленных в пункте 3 настоящего Положения, к нематериальным активам организация может 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); товарные знаки и знаки обслуживания; другие активы.</p> <p>В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация организации, возникшая в связи с приобретением другой организации как имуществен-</p>		<p>экономические выгоды организации либо актив предназначен для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации. Экономические выгоды от актива могут включать в себя доходы от продажи товаров (работ, услуг) организации, экономию расходов или иные выгоды, непосредственно вытекающие из актива;</p> <p>г) первоначальная стоимость объекта может быть достоверно определена;</p> <p>д) в рамках обычной деятельности организацией не предполагается последующая перепродажа (в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев) данного объекта;</p> <p>е) 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.</p> <p>ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.».</p> <p>Наличие примеров того, что может быть нематериальным активом, является, по нашему мнению, является положительным моментом. Однако с учетом вышеизложенного перечень объектов следует расширить, тем более что, на практике организации будут ориентироваться, скорее, на этот пункт, чем на критерии признания.</p> <p>С учетом сложившейся практики представляется также полезным уточнить, что речь идет не только об исключительных правах, но и о неисключительных.</p> <p>По нашему мнению, содержащиеся в этом пункте пояснения о том, когда возникает деловая репутация, излишни, поскольку для деловой репутации в проекте Положения выделен специальный раздел.</p>

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>ного комплекса в целом.</p> <p>В состав нематериальных активов не включаются:</p> <p>организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации);</p> <p>интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.</p>	<p>МСБУ 38, § 15, 16, 29:</p> <p>Не признаются нематериальными активами:</p> <p>МСБУ 38, § 69:</p> <p>В ряде случаев затраты производятся для обеспечения будущих экономических выгод в пользу организации, но при этом не приобретается или не создается какой-либо нематериальный или другой актив, который может быть признан. В этих случаях затраты признаются в качестве расхода, когда они были произведены. В частности, за исключением случаев, когда расходы на исследования формируют часть стоимости объединения предприятий, они подлежат признанию в качестве расхода на момент, когда понесены (см. параграф 54). Другие затраты, которые признаются как расходы при их осуществлении, включают:</p> <p>а) затраты на пусковые работы, кроме тех, которые включаются в себестоимость статей основных средств согласно МСФО 16 «Основные средства». Затраты на пусковые работы могут состоять из организационных расходов, включающих юридические услуги и услуги секретарей, понесенные при учреждении юридического лица, затраты на открытие нового оборудования или предприятия (т.е. предпусковые затраты) или затраты на открытие новых операций или ввод новых продуктов или процессов (т.е. предоперационные затраты),</p> <p>б) затраты на подготовку персонала,</p> <p>в) затраты на рекламу и продвижение продукции,</p> <p>г) затраты на передислокацию или реорганизацию части или всей организации.</p>	<p>На практике организации часто включают в состав активов (как правило, в состав расходов будущих периодов) объекты, не отвечающие критериям признания активов вообще и, в частности, нематериальных активов, такие как затраты на подготовку и обучение персонала и затраты на рекламу. Для искоренения этой практики перечень объектов, не признаваемых нематериальными, можно было бы расширить. Заодно можно определить, что эти объекты не признаются в активе бухгалтерского баланса ни при каких условиях.</p> <p>С учетом вышеизложенного предлагается следующая редакция пункта 4:</p> <p>«4. При выполнении условий, установленных в пункте 3 настоящего Положения, к нематериальным активам организация может отнести следующие объекты:</p> <p>исключительные и неисключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность), такие как произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания и т.д.;</p> <p>лицензии на право занятия видом деятельности или доступ к ресурсам;</p> <p>договоры коммерческой концессии и иные аналогичные договоры;</p> <p>другие объекты.</p> <p>В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация организации.</p> <p>В состав нематериальных активов не включаются: (расходы на указанные статьи включаются в финансовый результат в периоде их возникновения):</p> <p>организационные расходы (расходы, связанные с об-</p>

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>5. Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.</p> <p>Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и т.п., предназначенная для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение,</p>	<p>МСБУ 38, § 63:</p> <p>Внутренне созданные торговые марки, титульные данные, издательские права, база данных клиентов и аналогичные по сути статьи не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.</p>	<p>разованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации.),</p> <p>интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, а также расходы на обучение и подготовку персонала;</p> <p>расходы на реорганизацию или передислокацию организации или ее подразделений;</p> <p>доля рынка и лояльность клиентов;</p> <p>расходы на внедрение новой продукции (товаров, работ, услуг), ведение хозяйственной деятельности с новой категорией клиентов, а также расходы на рекламу и продвижение продукции (товаров, работ, услуг),</p> <p>созданные силами организации фирменные наименования, товарные знаки и знаки обслуживания, наименования мест происхождения товаров, коммерческие обозначения, названия изданий, рубрик, статей, слоганы, базы данных и списки клиентов и аналогичные по сути объекты, вне зависимости от регистрации соответствующих прав.».</p> <p>С целью расширения сферы применения Положения предлагается следующая редакция п. 5:</p> <p>«5. Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.</p> <p>Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, лицензии, договора и т.п., предназначенная для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько патентов, свидетельств, лицензий, договоров и т.п.,</p>

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).</p>		<p>предназначенных для выполнения единых функций.</p> <p>В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.».</p>
<p><b>II. Первоначальная оценка нематериальных активов</b></p>		
<p>6. Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету.</p>	<p>МСБУ 38, § 24:</p> <p>Нематериальный актив первоначально оценивается по фактической себестоимости.</p>	
<p>7. Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива 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 приведении его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях.</p>	<p>МСБУ 38, § 32:</p> <p>При отсрочке платежа за нематериальный актив на срок, превышающий обычные условия расчетов, в качестве его себестоимости принимается эквивалент цены без отсрочки платежа. Разность между этой величиной и суммарными выплатами признается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении периода кредитования, если только она не капитализируется в соответствии с порядком учета на основе капитализации.</p>	<p>П.7 не содержит указаний о необходимости выделения «процентной составляющей» по договорам, предусматривающим отсрочку платежа, что, с одной стороны, является отступлением от МСФО и, с другой стороны, может привести к искажению отчетности отдельно взятой организации, а также ухудшению сопоставимости отчетности разных организаций, приобретающей одни и те же активы на разных условиях.</p> <p>Предлагается дополнить п. 7 абзацем следующего содержания:</p>
		<p>«В случае если по оплате расходов на нематериальный актив предоставляется отсрочка или рассрочка платежа, срок которой превышает обычные условия расчетов, величина таких расходов определяется как эквивалент цены без отсрочки (рассрочки) платежа. Разность между эквивалентом цены без отсрочки (рассрочки) платежа и суммарными выплатами признается затратами, связанными с получением и использованием займов и кредитов и учитывается в порядке, установленном положением по ведению бухгалтерского учета «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01)».</p>

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>8. Расходами на приобретение нематериального актива являются:</p> <p>суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);</p> <p>таможенные пошлины и таможенные сборы;</p> <p>невозмещаемые налоги, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением исключительного права на нематериальный актив;</p> <p>вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которую приобретен нематериальный актив;</p> <p>суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;</p> <p>иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях.</p>	<p>МСБУ, § 27-28:</p> <p>Фактическая себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива включает в себя:</p> <p>а) цену покупки, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку за вычетом торговых скидок и скидок в форме возврата части платежа; плюс</p> <p>б) все иные расходы, непосредственно связанные с приведением актива в состояние, пригодное для использования в запланированных целях, такие как, например:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- вознаграждения работникам, непосредственно занятым в приведении актива в состояние, пригодное для использования в запланированных целях,</li> <li>- оплата профессиональных услуг, возникающая непосредственно в связи приведением актива в состояние, пригодное для использования в запланированных целях,</li> <li>- тестирование надлежащего функционирования актива.</li> </ul>	<p>С учетом предлагаемого нами расширения сферы применения Положения, абзац второй пункта 8 предлагается в следующей редакции:</p> <p>«суммы, уплачиваемые (подлежащие уплате) за актив,».</p>
<p>9. При создании нематериального актива кроме расходов, предусмотренных в пункте 8 настоящего Положения, к расходам также относятся:</p> <p>суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;</p> <p>расходы на оплату труда работникам, непосредственно занятым при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по тру-</p>		



Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>довому договору;</p> <p>отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);</p> <p>расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества, амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;</p> <p>иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях.</p> <p>10. Не включаются в расходы на приобретение, создание нематериального актива:</p> <p>суммы налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;</p> <p>общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;</p> <p>расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.</p> <p>Расходы по полученным займам и кредитам не являются фактическими расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.</p>	<p>МСБУ 38, § 29:</p> <p>В фактическую себестоимость нематериального актива не включаются:</p> <p>а) затраты на внедрение нового продукта или услуги (включая затраты на рекламу и продвижение продукции),</p> <p>б) затраты на ведение хозяйственной деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на подготовку и обучение персонала);</p> <p>в) административные и другие общие накладные затраты.</p> <p>МСБУ 38, §71:</p> <p>Затраты на нематериальный актив, который был первоначально признан в качестве расхода, не подлежат признанию в качестве части себестоимости нематериального актива на более позднюю дату.</p>	<p>С учетом комментариев к пункту 4 проекта, пункт 10 предлагается дополнить абзацем следующего содержания:</p> <p>«В расходы на приобретение и создание нематериального актива не включаются также расходы, указанные в абзацах [<i>ссылки на абзацы, содержащие перечисление объектов, не признаваемых нематериальными активами</i>] пункта 4 настоящего Положения».</p>

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>11. Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива, внесенного в счет вклада в уставный (складочный) капитал (в том числе, в случае внесения государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы открытых акционерных обществ), уставный фонд, паевой фонд организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.</p>	<p>МСБУ 38, § 44:</p> <p>В случае если нематериальный актив получен бесплатно или за номинальное встречное возмещение, за счет государственной субсидии, в соответствии с IAS 20 "Government Grants and Disclosure of Government Assistance" (МСБУ 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», далее – МСБУ 20), организация вправе первоначально признать и нематериальный актив, и субсидию по справедливой стоимости. В случае если организация (согласно другому порядку учета, разрешенному МСБУ 20) первоначально не признает актив по справедливой стоимости, она признает его первоначально по номинальной сумме плюс иные понесенные затраты, которые необходимы непосредственно на подготовку актива к использованию по назначению.</p>	
<p>12. Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, поступившего при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество, определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования.</p>	<p>МСБУ 38, § 8:</p> <p>Справедливая стоимость актива – денежная сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.</p>	
<p>13. Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложения во внеобо-</p>	<p>См. выше</p>	

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>ротные активы.</p> <p>Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.</p> <p>14. Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливаются исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).</p> <p>При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, величина стоимости нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.</p>	<p>МСБУ 38, § 45-47:</p> <p>Первоначальная стоимость нематериального актива, полученного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда:</p> <p>а) операция обмена не имеет коммерческого содержания, или</p> <p>б) справедливая стоимость и полученного, и переданного актива не поддается достоверной оценке. Если приобретенный актив не оценивается по справедливой стоимости, его первоначальная стоимость определяется по балансовой стоимости переданного актива.</p> <p>Организация определяет наличие в операции обмена коммерческого содержания по степени ожидаемого изменения своих будущих потоков денежных средств в результате совершения данной операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:</p> <p>а) конфигурация (т.е. риск, сроки и сумма) денежных потоков от полученного актива отличается от конфигурации денежных потоков от переданного актива; или</p> <p>б) специфичная стоимость той части деятельности организации, на которую влияет данная операция, изменяется в результате обмена; и</p> <p>в) разница в а) или б) составляет значительную величину по сравнению со справедливой стоимостью ак-</p>	

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>15. Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, принадлежащего нескольким организациям совместно, определяется каждой организацией соразмерно ее доле установленной соглашением между данными организациями.</p> <p>16. Если в отношении нематериальных активов, указанных в пунктах 11, 12, 13, 14 и 15 настоящего Положения, возникают расходы, предусмотренные в пункте 8 настоящего Положения, то такие расходы также включаются в фактическую (первоначальную) стоимость.</p>	<p>тивов, ставших предметом обмена.</p> <p>В целях определения наличия коммерческого содержания в операции обмена, специфичная для организации стоимость той части её деятельности, на которую влияет данная операция, должна отражать посленалоговые потоки денежных средств. Результаты такого анализа могут прояснить положение вещей без детальных расчетов со стороны организации.</p>	
<p><b>III. Последующая оценка нематериальных активов</b></p> <p>17. Стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и настоящим Положением.</p> <p>Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.</p>	<p>МСБУ 38, § 20:</p> <p>Природа нематериальных активов такова, что во многих случаях отсутствует увеличение или частичная замена подобных активов. Соответственно, большинство последующих затрат, скорее всего, будет обеспечивать ожидаемые экономические выгоды, заключенные в существующем нематериальном активе, не отвечая при этом определению нематериального актива и критериям признания, установленным настоящим Стандартом. Кроме того, в ряде случаев бывает трудно отнести последующие затраты непосредственно на конкретный нематериальный актив, а не на организацию в целом. Таким образом, последующие затраты, понесенные после первоначального признания приоб-</p>	<p>По нашему мнению, МСФО 38 не запрещает последующее увеличение стоимости объектов, уже принятых к учету в качестве нематериальных активов, вследствие их т.н. «модернизации». МСФО 38 устанавливает, что такое увеличение возможно если:</p> <p>а) понесенные организацией затраты формируют часть фактической себестоимости актива,</p> <p>б) объект приобретает при объединении предприятий и входит в увеличение стоимости деловой репутации.</p> <p>Такое увеличение, действительно, возможно в крайне редких случаях, но, тем не менее, возможно.</p> <p><i>Пример.</i> Организация приобрела неисключительные</p>

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
	<p>ретенного нематериального актива или после завершения внутреннего производства нематериального актива, лишь в редких случаях признаются в балансовой стоимости актива. Согласно параграфу 63, последующие затраты на торговые марки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и аналогичные по сути объекты (как приобретенные вовне, так и созданные самой организацией) всегда включаются состав финансового результата отчетного периода по мере их осуществления.</p> <p>МСБУ 38, § 68:</p> <p>Затраты на нематериальный актив подлежат признанию в качестве расхода при их возникновении, кроме случаев когда:</p> <p>а) они формируют часть себестоимости нематериального актива, который отвечает критериям признания (см. параграфы 18-67); или</p> <p>б) статья приобретается при объединении предприятий и не может быть признана в качестве нематериального актива. В этих случаях затраты, включенные в стоимость объединения предприятий, должны составлять часть суммы, относимой на увеличение деловой репутации по состоянию на дату приобретения.</p>	<p>лицензии на право пользования системой комплексной автоматизации деятельности, а также услуги по ее настройке. Организация признала эту систему в качестве нематериального актива (инвентарного объекта), себестоимость которой составили стоимость лицензий и услуги по настройке. Спустя какое-то время организацией-настройщиком были разработаны (и заказчиком приняты) дополнительные настройки, существенно расширяющие функционал системы. Как правило, стоимость таких настроек увеличивает стоимость ранее признанного нематериального актива.</p> <p>С учетом вышеизложенного, предлагается следующая редакция абзаца второго пункта 17, а также дополнительного третьего абзаца:</p> <p>«Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов, а также в случае существенного улучшения экономических характеристик актива и в случае его частичной ликвидации.</p> <p>Существенным улучшением экономических характеристик нематериального актива признаются такие его улучшения, которые существенно увеличивают экономические выгоды, ожидаемые от актива.».</p>
<p>18. Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка данных нематериальных активов.</p>	<p>МСБУ 38, § 74, 75:</p> <p>После первоначального признания нематериальные активы могут учитываться:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и всех накопленных убытков от обесценения</li> <li>- по переоцененной стоимости, которая представляет собой его справедливую стоимость на дату переоценки минус последующая накопленная амортизация и все последующие накопленные убытки от обесценения. Для целей переоценки справедливая</li> </ul>	<p>По нашему мнению, в предложенном проекте есть два существенных отступления от действующих норм МСФО:</p> <p>а) по МСФО переоценка отражается в учете и отчетности на дату ее проведения, тогда как согласно проекту – при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.</p> <p>б) согласно МСФО суммы уценки нематериальных активов отражаются в составе финансового результата организации, а по Положению – включаются в нерас-</p>

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>19. При принятии решения 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.</p>	<p>стоимость должна определяться со ссылкой на активный рынок. Переоценки должны проводиться достаточно регулярно во избежание существенного отличия балансовой стоимости актива от его справедливой стоимости.</p> <p>МСБУ 38, § 81:</p> <p>Если для нематериального актива, относящегося к группе переоцениваемых нематериальных актив, не существует активного рынка, то такой актив должен учитываться по его фактической себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.</p> <p>МСБУ 38, § 79:</p> <p>Периодичность переоценок зависит от волатильности справедливых стоимостей переоцениваемых нематериальных активов. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка. Справедливая стоимость некоторых нематериальных активов может претерпевать значительные и волатильные изменения, что делает необходимой их ежегодную переоценку. Такие частые переоценки не требуются для нематериальных активов, справедливая стоимость которых претерпевает лишь незначительные изменения.</p> <p>МСБУ 38, § 82:</p> <p>Если справедливая стоимость переоцениваемого нематериального актива более не может быть определяться на основе ссылки на активный рынок, балансовой стоимостью актива признается его переоцененная стоимость на дату последней переоценки со ссылкой на активный рынок за вычетом последующей накопленной амортизации и всех последующих накопленных убытков от обесценения.</p>	<p>пределенную прибыль.</p> <p>По нашему мнению, такое отступление от МСФО ухудшает достоверность отчетности организаций.</p> <p>Кроме того, проект не содержит норм о том, какие действия следует предпринять, если активный рынок наблюдался в предыдущих отчетных периодах, но отсутствует в периоде переоценки.</p> <p>Исходя из вышеизложенного, предлагается следующая редакция п. 18, 19, 20, 21 и 22:</p> <p>«18. Коммерческая организация может не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных нематериальных активов по рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка данных нематериальных активов.</p> <p>19. При принятии порядка учета по переоцененной стоимости, нематериальные активы организации, входящие в однородную группу, должны переоцениваться регулярно с тем, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.</p> <p>Если стоимость ранее переоцененного нематериального актива или группы однородных нематериальных активов не может быть переоценена по рыночной стоимости вследствие отсутствия в периоде переоценки активного рынка, такой актив или группа активов не переоценивается. При появлении информации об активном рынке по такому активу или группе однородных активов, они вновь переоцениваются в установленном порядке.</p> <p>20. Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их фактической (первоначальной) стоимости или рыночной стоимости, если данные активы переоценивались ранее, и суммы амортизации,</p>

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>20. Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости, если данные активы переоценивались ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования таких активов.</p>	<p>МСБУ 38, § 79:</p> <p>80. Если нематериальный актив переоценивается, то любая накопленная амортизация на дату переоценки либо:</p> <p>а) пересчитывается заново пропорционально изменению фактической (первоначальной) стоимости (или справедливой стоимости, если он переоценивался ранее) актива таким образом, чтобы после переоценки балансовая стоимость актива была равна его переоцененной стоимости; либо</p> <p>б) элиминируется против валовой балансовой стоимости, а чистая величина пересчитывается до переоцененной величины актива.</p>	<p>начисленной за все время использования таких активов.</p> <p>21. Результаты переоценки отражаются по состоянию на дату таковой переоценки.</p> <p>22. Сумма дооценки нематериального актива в результате переоценки зачисляется в капитал организации в составе статьи «прирост от переоценки». Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, признанной в предыдущих отчетных периодах, отражается как уменьшение финансового результата организации.</p> <p>Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на уменьшение финансового результата организации за вычетом его суммы уценки, относимой в уменьшение капитала организации по статье «прирост от переоценки», образованного в предыдущие отчетные периоды за счет сумм дооценки этого актива.</p> <p>Сумма уценки нематериального актив в результате переоценки относится на уменьшение финансового результата организации за вычетом суммы уценки нематериального актива, относимой в уменьшение капитала организации по статье «прирост от переоценки», образованного в предыдущие отчетные периоды за счет сумм дооценки этого актива.</p> <p>При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.».</p>
<p>21. Результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, но раскрываются организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.</p>	<p>МСБУ 38, § 85-87:</p> <p>Сумма дооценки нематериального актива в результате переоценки зачисляется в капитал организации в составе статьи «прирост от переоценки». Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, признанной в предыдущих отчетных периодах, отражается как уменьшение финансового результата.</p>	<p>Сумма уценки нематериального актив в результате переоценки относится на уменьшение финансового результата организации за вычетом суммы уценки нематериального актива, относимой в уменьшение капитала организации по статье «прирост от переоценки», образованного в предыдущие отчетные периоды за счет сумм дооценки этого актива.</p>
<p>Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки</p>	<p>Сумма уценки нематериального актив в результате переоценки относится на уменьшение финансового результата организации за вычетом суммы уценки нематериального актива, относимой в уменьшение капитала организации по статье «прирост от переоценки», образованного в предыдущие отчетные периоды за счет сумм дооценки этого актива.</p>	

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>нематериального актива над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.</p> <p>При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.</p> <p>23. Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), принятыми Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.</p>	<p>Сумма дооценки нематериального актива, включенная в капитал организации, может переносится непосредственно в нераспределенную прибыль организации при реализации дооценки. Сумма дооценки может быть реализована при выбытии или списании актива. Однако часть этой дооценки может быть реализована в процессе использования актива организацией. В этом случае реализованной величиной дооценки актива является разница между амортизацией, рассчитанной по переоцененной стоимости актива, и амортизацией, которая была бы признана на основе фактической (первоначальной) стоимости актива. Перенесение суммы дооценки в нераспределенную прибыль не отражается в отчете о прибылях и убытках.</p> <p>IAS 36 “Impairment of Assets” (МСБУ 36 «Обесценение активов», далее – МСБУ 36), § 9, 10:</p> <p>По состоянию на конец каждого отчетного года организацией выявляются признаки возможного обесценения активов. При выявлении любого признака такого обесценения организацией определяется возмещаемая сумма активов.</p> <p>Вне зависимости от наличия или отсутствия признаков обесценения:</p> <p>а) нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы, а также еще не доступные для использования нематериальные активы, проверяются на обесценение путем сопоставления их балансовой суммы с возмещаемой суммой. Такая проверка может проводиться в любое время в течение отчетного года при условии, что это время постоянно год от года,</p> <p>б) деловая репутация проверяется на обесценение ежегодно.</p>	<p>Вопрос сегментарного применения МСФО требует дополнительного рассмотрения.</p>
<p><b>IV. Амортизация нематериальных активов</b></p> <p>24. Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается по-</p>	<p>МСБУ 38, § 89, 97, 107:</p>	<p>В разделе IV «Амортизация нематериальных активов»</p>



Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>средством начисления амортизации в течение срока их полезного использования, если иное не установлено настоящим Положением.</p> <p>По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.</p> <p>25. По нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По нематериальным активам некоммерческих организаций с определенным сроком полезного использования на забалансовом счете обобщается информация о суммах износа, начисляемого линейным способом применительно к порядку, установленному в пункте 30 настоящего Положения.</p>	<p>Основой для определения порядка учета нематериального актива является срок его полезной службы.</p> <p>По нематериальным активам с ограниченным сроком полезного использования амортизация начисляется.</p> <p>По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.</p>	<p>вводится новая категория нематериальных активов – нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования. Приветствуя введение этой категории, должны, тем не менее, отметить, что согласно МСФО, такие нематериальные активы должны ежегодно проверяться на предмет их обесценения.</p> <p>См. также комментарий к пункту 23.</p>
<p>26. При принятии нематериального актива к бухгалтерскому учету организация определяет срок его полезного использования.</p> <p>Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (дохода) (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).</p> <p>Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.</p> <p>Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.</p>	<p>МСБУ 38, § 8:</p> <p>Срок полезной службы это:</p> <p>а) период времени, на протяжении которого организация предполагает использовать актив;</p> <p>или</p> <p>б) количество единиц продукции или аналогичного натурального показателя объема работ, которые организация ожидает получить от использования актива.</p> <p>МСБУ 38, § 88:</p> <p>Организация определяет, является ли срок полезной службы актива ограниченным или неопределенным. Если срок полезной службы является ограниченным, организация определяет продолжительность или количество единиц произведенной продукции или аналогичных единиц измерения, определяющих этот срок. Организации рассматривает нематериальный актив как имеющий неопределенный срок полезной службы, если анализ всех значимых факторов указывает на отсутствие обозримого предела периода, в те-</p>	<p>С учетом комментария к понятию экономической выгоды, данному к пункту 3, абзац второй пункта 26 предлагается в следующей редакции:</p> <p>«Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).»</p>

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>27. Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:</p> <p>срока действия исключительных прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации и периода контроля над активом;</p> <p>ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (доход) (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).</p> <p>Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации.</p>	<p>чение которого, как ожидается, актив будет генерировать чистый приток денежных средств в организацию.</p> <p>МСБУ 38, § 90:</p> <p>Определение срока полезного использования производится исходя из различных факторов:</p> <p>а) предполагаемое использование актива организацией, а также способность другой группы менеджеров эффективно управлять этим активом;</p> <p>б) типичный жизненный цикл для актива и публичную информацию об оценках сроков полезной службы аналогичных активов, которые используются аналогичным образом;</p> <p>в) технические, технологические, коммерческие или другие типы устаревания;</p> <p>г) стабильность отрасли, в которой используется актив, и изменения в рыночном спросе на товары или услуги, получаемые от актива;</p> <p>д) предполагаемые действия конкурентов или потенциальных конкурентов;</p> <p>е) уровень затрат на поддержание и обслуживание актива, необходимый для получения будущих экономических выгод от актива, а также возможности и решения руководства организации по достижению такого уровня затрат;</p> <p>ж) период контроля над активом и юридические или аналогичные ограничения на использование актива, такие как даты истечения соответствующих договоров аренды;</p> <p>з) зависимость срока полезного использования актива от сроков полезного использования других активов организации.</p>	<p>Как отмечалось выше, согласно МСФО в качестве нематериальных активов могут признаны не только исключительные права на интеллектуальную собственность.</p> <p>В связи сэти предлагается изложить пункт 28 в следующей редакции:</p> <p>«27. Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:</p> <p>срока действия соответствующих договорных или иных законодательно установленных прав, других юридических прав, на актив и периода контроля над активом;</p> <p>ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).</p> <p>Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации.»</p>

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
	<p>МСБУ 38, § 94:</p> <p>Срок полезного использования нематериального актива, возникающего из договорных или иных юридических прав, не должен превышать периода действия таких прав, но может быть короче, в зависимости от продолжительности периода, в течение которого организация намеревается использовать актив. Если договорные или другие юридические права передаются на ограниченный срок, который может быть возобновлен, то срок полезной службы нематериального актива должен включать возобновленный период (периоды) только при наличии свидетельств о том, что возобновление будет осуществлено организацией без существенных издержек.</p> <p>МСБУ 38, § 96:</p> <p>Следующие факторы, среди прочих, свидетельствуют о том, что организация сможет возобновить договорные или другие юридические права без существенных издержек:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>а) имеется свидетельство (возможно, основанное на прошлом опыте) того, что договорные или другие юридические права будут возобновлены. Если возобновление зависит от согласия третьей стороны, то необходимо подтверждение того, что третья сторона даст такое согласие;</li><li>б) имеется свидетельство того, что будут выполнены все условия, необходимые для возобновления;</li><li>в) издержки, которые понесет организация в связи с возобновлением прав, не будут существенными по сравнению с будущими экономическими выгодами, которые, как ожидается, она получит от такого возобновления. Если связанные с возобновлением издержки оказываются значительными по сравнению с будущими экономическими выгодами, которые, как ожидается, получит организация от такого возобновления, то они, по своему экономическому содержанию, пред-</li></ul>	

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>28. 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 в порядке, предусмотренном для отражения изменений в оценочных расчетах.</p> <p>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 в порядке, предусмотренном для отражения изменений в оценочных расчетах.</p>	<p>ставляют собой стоимость приобретения нового нематериального актива на дату возобновления.</p> <p>МСБУ 38, § 104:</p> <p>Период и метод амортизации нематериального актива с определенным сроком полезной службы подлежат анализу, как минимум, в конце каждого финансового года. Если расчетный срок полезного использования значительно отличается от предыдущих оценок, то период амортизации должен быть соответствующим образом изменен. Если в расчетном графике потребления заключенных в активе будущих экономических выгод произошло изменение, то метод амортизации должен быть изменен для отражения такого изменения. Возникшие при этом изменения учету как изменения в расчетных бухгалтерских оценках согласно МСБУ 8.</p> <p>МСБУ 38, § 109:</p> <p>Срок полезного использования неамортизируемого нематериального актива должен анализироваться в каждом периоде на предмет выяснения, продолжают ли события и обстоятельства обеспечивать правильность оценки, согласно которой данный актив имеет неопределенный срок полезного использования. В случае отрицательного ответа, изменение в оценке срока полезной службы с неопределенного на ограниченный подлежит отражению в учете как изменение в бухгалтерской оценке, согласно МСБУ 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки».</p>	<p>Проект положения ссылается на порядок, предусмотренный для отражения изменений в оценочных значениях. Однако в настоящее время такого утвержденного порядка нет.</p> <p>Считаем необходимым до принятия соответствующего ПБУ внести уточнения в пункт 28 проекта.</p>
<p>29. Определение ежемесячной суммы амортизации нематериальных активов производится одним из следующих способов:</p> <p>линейный способ;</p> <p>способ уменьшаемого остатка;</p>	<p>МСБУ 38, § 98:</p> <p>Для распределения амортизируемой стоимости актива на систематической основе на протяжении срока его полезной службы используются линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства. Метод, применяемый для актива, выбирается на</p>	<p>По нашему мнению, фраза «расчет ожидаемого потребления экономических выгод», содержащаяся в первом предложении пятого абзаца пункта 29 обязывает организацию иметь такой расчет по каждому активу, что не всегда выполнимо с достаточной степенью надежности.</p>

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).</p> <p>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.</p>	<p>основе расчетного графика потребления ожидаемых будущих экономических выгод, заключенных в активе, и применяется последовательно из периода в период, кроме случаев, когда происходит изменение в расчетном графике потребления этих будущих экономических выгод. При этом редко, если когда-либо, будет наличествовать убедительное свидетельство в пользу такого метода амортизации нематериальных активов с определенным сроком полезной службы, который привел бы к меньшей величине накопленной амортизации, чем при линейном методе.</p> <p>МСБУ 38, § 100, 101:</p> <p>Ликвидационная стоимость нематериального актива с ограниченным сроком полезного использования принимается равной нулю, за исключением случаев, когда:</p> <p>а) имеется обязательство третьей стороны приобрести актив в конце его срока полезного использования; или</p> <p>б) существует активный рынок для актива и:</p> <p>i) ликвидационная стоимость может быть определена путем ссылки на этот рынок; и</p> <p>ii) вероятно, что такой рынок будет существовать в конце срока полезной службы актива.</p> <p>Амортизируемая сумма актива с ограниченным сроком полезной службы определяется за вычетом его ликвидационной стоимости.</p>	<p>С учетом этого вышеизложенного первое предложение абзаца пятого предлагается изложить в следующей редакции:</p> <p>«Выбор способа определения амортизации по нематериальному активу производится организацией исходя из ожидаемого потребления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива.»</p>
<p>30. Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается:</p> <p>а) при линейном способе - исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива;</p> <p>б) при способе уменьшаемого остатка - исходя из ос-</p>		

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>таточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой - установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе – оставшийся срок полезного использования в месяцах;</p> <p>в) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.</p>		
<p>31. Способ определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого потребления будущих экономических выгод (дохода) 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 в порядке, предусмотренном для отражения изменений в оценочных расчетах.</p>	См. выше	Пункт 31 проекта дублирует пункт 31. Предлагается исключить пункт 31.
<p>32. Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этого актива с бухгалтерского учета.</p> <p>В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.</p>	<p>МСБУ 38, § 97:</p> <p>Амортизируемая сумма нематериального актива с ограниченным сроком полезного использования распределяется на систематической основе на протяжении этого срока. Амортизация актива начинается в момент, когда он доступен для использования, т.е. когда местоположение и состояние актива обеспечивают его использование в соответствии с намерениями руководства. Амортизация актива прекращается на более</p>	

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>33. Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания этого актива с бухгалтерского учета.</p>	<p>раннюю из двух дат: дату его классификации как предназначенного для продажи (или включения в группу выбытия, классифицированную как предназначенная для продажи), согласно МСФО 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», и дату прекращения его признания. Используемый метод начисления амортизации должен отражать график ожидаемого потребления организацией будущих экономических выгод. Если такой график не может быть надежно определен, то должен использоваться метод равномерного начисления.</p>	
<p>34. Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.</p>		
<p>35. Нематериальный актив, стоимость которого полностью погашена, но который не списан с бухгалтерского учета, отражается в бухгалтерской отчетности в условной оценке, принятой организацией.</p>		
<p><b>V. Списание нематериальных активов</b></p>		

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>36. Стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.</p> <p>Выбытие нематериального актива имеет место в случае: прекращения срока действия исключительных прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации; передачи (продажи) по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации; перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный объект нематериальных активов); прекращения использования вследствие морального износа; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи активов при их инвентаризации; в иных случаях.</p> <p>Если амортизационные отчисления по каким-либо нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм, то одновременно со списанием стоимости этих активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.</p>	<p>МСБУ 38, § 112:</p> <p>Признание нематериального актива подлежит прекращению:</p> <p>а) по выбытии; или</p> <p>б) когда от его эксплуатации или выбытия не ожидается каких-либо будущих экономических выгод.</p>	
<p>37. Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов.</p>	<p>МСБУ 38, § 113:</p> <p>Прибыль или убыток, возникающие в связи с прекращением признания нематериального актива, определяются как разность между чистыми поступлениями от выбытия (если таковые имеются) и балансовой стоимостью актива. Они подлежат признанию в отчете о прибылях и убытках при прекращении признания актива (кроме случаев, когда МСБУ 17 «Аренда» требует иного применительно к продаже с обратной арен-</p>	



Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>38. Дата списания нематериального актива с бухгалтерского учета определяется исходя из установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету правил признания выручки либо расходов по обычным видам деятельности.</p>	<p>дой). Запрещается классифицировать прочие доходы в качестве выручки.</p> <p>МСБУ 38, § 114:</p> <p>Выбытие нематериального актива может происходить различными способами (в частности, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или дарения). При определении даты выбытия такого актива применяются критерии МСБУ 18 «Выручка» для признания выручки от продажи товаров. К выбытию путем продажи с обратной арендой применяются требования МСБУ 17.</p>	
<p><b>VI. Учет операций, связанных с предоставлением права использования нематериальных активов</b></p>		
<p>39. Отражение в бухгалтерском учете организации операций, связанных с предоставлением (получением) права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (кроме права пользования наименованием места происхождения товара), осуществляется на основании заключенных между правообладателем (лицензиаром) и пользователем (лицензиатом) лицензионных договоров (исключительная, простая (неисключительная), открытая, принудительная лицензия), договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством порядком.</p>		<p>В целом, нормы, содержащиеся в разделе VI Положения, не соответствуют МСФО.</p> <p>Обращаем также Ваше внимание на то, что в ряде случаев их буквальное применение может привести к искажениям в бухгалтерском учете и отчетности организаций.</p> <p>Пример. Если организация получила неисключительное право пользования результатом интеллектуальной деятельности или средством индивидуализации на условиях фиксированного платежа, то, согласно проекту, она должны отразить сумму такого платежа в качестве расходов будущих периодов и списывать их в течение срока действия соответствующего договора. Если организация получила точно такой же объект на условиях периодических платежей, то она должна, согласно Положению, признавать их расходами по обычным видам деятельности в периоде появления обязательства по уплате. Однако, во-первых, схема таких платежей может не отражать схемы потребления экономических выгод от актива, и во-вторых, организация, в ряде случаев, может иметь твердое обязательство по оплате этих платежей, не отраженное в</p>
<p>40. Нематериальные активы, предоставленные лицензиаром в пользование лицензиату при сохранении первой организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у лицензиара.</p>		
<p>Начисление амортизации по нематериальным активам,</p>		

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>предоставленным в пользование, производится лицензиаром.</p> <p>41. Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются лицензиатом на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, определенного в лицензионном договоре.</p> <p>При этом платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде периодических платежей, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются лицензиатом в расходы отчетного периода. Платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа отражаются в бухгалтерском учете лицензиата как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.</p>		<p>бухгалтерском балансе.</p> <p>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, и, с другой стороны, к ухудшению сопоставимости различных организаций, пользующихся одним и тем же активом, платежи по которому основаны на разных схемах, за счет разной оценки активов, обязательств и расходов по обычным видам деятельности организаций.</p> <p>В связи с вышеизложенным, предлагаем раздел VI проекта исключить, а нормы по учету арендных (и сходных по экономической сути) отношений рассмотреть в отдельном ПБУ.</p>
<p><b>VII. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности</b></p> <p>42. В составе информации об учетной политике организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:</p> <p>способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;</p> <p>принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов;</p> <p>способы определения амортизации по нематериальным активам, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;</p> <p>способы отражения в бухгалтерском учете амортиза-</p>		

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>ционных отчислений по нематериальным активам;</p> <p>изменения сроков полезного использования объектов нематериальных активов;</p> <p>изменения способов амортизации объектов нематериальных активов.</p> <p>43. В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация по отдельным видам нематериальных активов:</p> <p>фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года;</p> <p>стоимость списания и прироста нематериальных активов, иные случаи движения нематериальных активов;</p> <p>сумма начисленной амортизации по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования;</p> <p>фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов;</p> <p>стоимость объектов нематериальных активов, подлежащих переоценке, а также суммы дооценки и уценки таких объектов;</p> <p>фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов, подлежащих переоценке, с учетом начисленной амортизации и без учета результатов переоценки с момента признания;</p> <p>стоимость объектов нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также</p>		

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>признанный убыток от обесценения;</p> <p>стоимость объектов нематериальных активов с ограничением исключительного права;</p> <p>описание объектов нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета, отражаемых в бухгалтерской отчетности в условной оценке, принятой организацией;</p> <p>описание, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении существенных объектов нематериальных активов, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.</p> <p>При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно выделяется информация о внутренне созданных нематериальных активах.</p>		
<p><b>VIII. Деловая репутация организации</b></p> <p>44. Для целей бухгалтерского учета величина приобретенной деловой репутации организации определяется расчетным путем как разница между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию (покупной ценой организации как приобретенного имущественного комплекса), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения).</p> <p>При приобретении организации на аукционе или по конкурсу деловая репутация определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.</p>	<p>IFRS 3 “Business Combinations” (МСФО 3 «Объединение предприятий», далее – МСФО 3), приложение А:</p> <p>Предприятие – взаимосвязанный комплекс деятельности и активов, ведущейся и управляемой с целью обеспечения:</p> <p>а) возврата средств инвесторам, или</p> <p>б) экономии расходов или иных экономических выгод непосредственно и соразмерно для держателей или участников.</p> <p>Предприятие, как правило, состоит из вложенных в него ресурсов, процессов, применяемых к этим вложениям, а также соответствующей отдачи от вложений, которые используются или будут использоваться для генерации доходов. Если в переданном комплексе</p>	<p>Положения проекта, в целом, не соответствуют аналогичным положениям МСФО.</p> <p>Тем покупки предприятий (в т.ч. и организаций) - отдельная большая и сложная тема и, по нашему мнению, она требует отдельного подробного рассмотрения.</p>

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
<p>45. Положительную деловую репутацию организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта.</p> <p>Отрицательную деловую репутацию организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п.</p> <p>46. Приобретенная деловая репутация организации амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации).</p> <p>Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации организации определяются линей-</p>	<p>активов и обязательств присутствует деловая репутация, этот комплекс считается предприятием.</p> <p>МСФО 3, § 14:</p> <p>Все объединения предприятий должны учитываться по методу покупки.</p> <p>МСФО 3, § 51:</p> <p>Покупатель предприятия должен по состоянию на дату покупки:</p> <p>а) принять к учету деловую репутацию, приобретенную при объединении предприятий, в качестве актива, а также</p> <p>б) при первичном признании оценить деловую репутацию по ее себестоимости, определяемой как превышение стоимости покупки предприятия над долей покупателя в справедливой стоимости чистых идентифицируемых активов и обязательств и условных обязательств.</p> <p>МСФО 3.А:</p> <p>Деловая репутация – будущие экономические выгоды, заключающиеся в активах, которые не могут быть идентифицированы индивидуально и признаны отдельно от других активов.</p> <p>МСФО 3, §54, 55:</p> <p>После признания деловая репутация, приобретенная при объединении предприятий, оценивается по себестоимости за вычетом всех накопленных убытков от</p>	

Проект ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Положения МСФО	Комментарии
ным способом применительно к порядку, установленному в пункте 27 настоящего Положения.	обесценения.	
47. Отрицательная деловая репутация организации одновременно относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.	<p>Деловая репутация не амортизируется.</p> <p>МСФО 3, §56:</p> <p>Если доля покупателя в справедливой стоимости признанных чистых идентифицируемых активах, обязательствах и условных обязательствах превышает стоимость объединения, покупатель:</p> <p>а) пересматривает идентифицируемость и оценку приобретенных идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств по состоянию на дату оценки стоимости объединения предприятий, а также</p> <p>б) одновременно относит на финансовые результаты любое превышение, оставшееся после такого пересмотра.</p>	
	<b>Положения, не отраженные в проекте ПБУ</b>	