

УДК 336

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПБУ 14/2007 И МСФО 38

Егорова А.О.

студент,

Финансовый университет при правительстве Российской Федерации,

Москва, Россия

Аннотация: В современной экономике всё большее значение приобретают нематериальные активы, поскольку знания и информация важнейшим ресурсом социально-экономического развития. В связи с чем актуальность изучения российского и международного стандарта по нематериальным активам не может быть недооценена. В исследовании отражены сходства и различия данных стандартов, начиная с анализа определения НМА и процесса признания активов на балансе. Кроме этого, проанализирована модернизация российского стандарта ПБУ 14/2007 с целью сближения основных положений в соответствии с международным стандартом.

Ключевые слова: нематериальные активы, ПБУ 14/2007, МСФО 38, критерии признания, объекты НМА, первоначальная стоимость, модели переоценки

COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF RAP 14/2007 AND IFRS 38

Egorova A.O.

student,

Financial University under the Government of the Russian Federation,

Moscow, Russia

Abstract: Abstract: in the modern economy, intangible assets are becoming increasingly important, since knowledge and information are the most important resource for socio-economic development. In this connection the urgency of

studying of the Russian and the international standard on intangible assets can not be underestimated. The study reflects the similarities and differences of these standards, starting with an analysis of the definition of IA and the process of recognizing assets on the balance sheet. In addition, we analyzed the modernization of the Russian standard PBU 14/2007 in order to bring the main provisions closer to the international standard.

Keywords: intangible assets, RAP 14/2007, IAS 38, recognition criteria, IA objects, initial cost, revaluation models.

С развитием рыночной экономики всё большее значение приобретают нематериальные активы, поскольку для многих сфер деятельности именно знания и информация становятся важнейшим ресурсом социально-экономического развития. За последние десятилетия можно наблюдать тенденцию увеличения количество нематериальных активов у отечественных компаний, отражаемых в их финансовой отчетности. В связи с этим тема проблемы учёта нематериальных активов в разрезе различных стандартов является особенно актуальной в настоящее время. Ведь от того, насколько правильно идентифицированы и оценены подобные активы, зависит достоверность данных показателей финансовой отчетности компании.

Стоит отметить, что в развитие российского бухгалтерского учета ориентировано на преобразование и сближение системы бухгалтерского учета и отчетности с МСФО. Это связано с тем, что отчетность, подготовленная в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, более достоверно отражает информацию, которая необходима инвесторам, кредиторам и другим заинтересованным лицам. Кроме этого, данная модернизация позволит обеспечить сопоставимость результатов деятельности российских и зарубежных компаний. В настоящее время в российском и мировом учёте нематериальных активов существует ряд

весомых отличий. В связи с данной тенденцией вопрос сравнения ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и МСФО 38 «Нематериальные активы» представляет весомый интерес.

Уже начиная с этапа идентификации и первоначальной оценки нематериальных активов в отечественной и международной практике есть различия. Согласно международным стандартам финансовой отчетности, для признания статьи в качестве нематериального актива компания должна доказать, что эта статья соответствует с одной стороны определению нематериального актива, с другой стороны критериям его признания. В свою очередь в определении НМА упоминается идентификация. Данная обязательная характеристика необходима для того, чтобы объект НМА можно было отделить от деловой репутации, поскольку согласно международным стандартам гудвилл, созданный внутри компании, не должен признаваться в качестве нематериальных активов. Помимо этого, компании необходимо обладать контролем над активом, то есть иметь возможность ограничить доступ посторонних лиц к получению каких-либо экономических выгод от использования объекта НМА. И наконец последней характеристикой НМА являются будущие экономические выгоды, поступающие от актива, включающие денежные средства от продажи товаров, работ или услуг, а также экономию затрат либо любые другие выгоды.

В свою очередь критериям признания нематериальных активов относятся [3]:

- Высокая вероятность получения будущих экономических выгод от использования актива.
- Возможность достоверной оценки стоимости актива.

В свою очередь согласно российским стандартам перечень условий признания НМА более обширен. Сравнивая его с критериями признания по

МСФО следует отметить, что большинство условий, указанных в ПБУ 14/2007, равноценны условиям, отраженным в международном стандарте. Так, в обоих нормативных документах требуется возможность идентификации объекта, использование объекта для производственных или других потребностей компании, а также способность приносить экономические выгоды и ограниченность доступа иных лиц к экономическим выгодам, которые объект способен приносить в будущем.

Однако следует выделить и различия. Так, согласно положению по бухгалтерскому учету 14/2007 одними из условий признания нематериального актива являются наличие документов, подтверждающих его существование. Кроме этого, в российских стандартах упоминается временной критерий, позволяющий отнести объект к нематериальным активам, а именно срок полезного использования должен быть более 12 мес. или одного операционного цикла (в случае если он меньше 12 месяцев) [5]. Отличия касаются и гудвилла, поскольку в российских стандартах деловую репутацию учитывают как правило в качестве – НМА, что в свою очередь, не соответствует МСФО 38 в части условия возможности идентификации объекта от других активов организации.

Сравнение объектов, которые могут быть признаны в качестве НМА на балансе компании по российскому и международному стандарту, приведено в таблице 1.

Таблица 1 – Объекты НМА в ПБУ 14/2007 и МСФО 38.

ПБУ 14/2007	МСФО (IAS) 38
Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель	
Исключительное право на программы ЭВМ, базы данных	
Имущественное право автора или иного правообладателя на технологии интегральных микросхем (программное обеспечение)	
Исключительное право на товарный знак и	Бренды и торговые марки— если созданы

знак обслуживания, наименование места происхождения товара	вне компании
Исключительное право патентообладателя на специальные достижения	Авторские права, патенты и другие права на промышленную собственность
Деловая репутация организации	Гудвилл — если создан вне компании
Расходы, связанные с образованием юридического лица	Незавершенные НМА
Расходы на НИОКР — при условии положительных результатов исследовательских работ	Расходы на ОКР — в зависимости от реальности получения экономических выгод
	Лицензии, франшизы, проекты и макеты

Первоначальная оценка при признании НМА в ПБУ 14/2007 и МСФО 38 примерно совпадает. В соответствии с отечественным стандартом нематериальные активы признаются на балансе по первоначальной стоимости, а в соответствии с международным — по себестоимости. Несмотря на это, общий перечень статей затрат, включаемых и не включаемых в первоначальную оценку нематериальных активов, в целом похож [7]. Так, например, к расходам, которые включаются в состав себестоимости НМА, относятся затраты по заработной плате работникам, причастных к настройке актива; стоимость различных информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением объектов НМА и т.д.

Однако стоит отметить, что компания, подготавливающая финансовую отчетность по международным стандартам, имеет возможность выбрать одну из двух моделей оценки стоимости НМА:

- модель учета по себестоимости (актив учитывается по себестоимости за минусом начисленной амортизации и накопленных убытков от обесценения)

- модели переоценки (переоцененная стоимость представляет собой справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения). В случае выбора данной модели переоценку актива следует проводить по мере появления признаков обесценения с той целью, чтобы на конец отчетного периода компании балансовая стоимость актива несущественно отличалась от справедливой стоимости.

В свою очередь в российских стандартах коммерческая организация также имеет возможность один раз в год переоценивать НМА по текущей рыночной стоимости, определяемой на базе активного рынка. Аналогично МСФО подобные активы должны переоцениваться регулярно. В целом переоценка нематериальных активов соответствует требованиям международного стандарта. Однако мы можем выделить и определенные различия. Если в российском стандарте в качестве базы переоценки используется цена продажи актива, то в международных стандартах для этих целей используется справедливая стоимость – сумме, на которую можно обменять объект при совершении обычной сделки между участниками рынка на определенную дату оценки[1].

Касательно капитализации последующих затрат стоит обратить внимание на то, что согласно МСФО 38 в финансовой отчетности лишь изредка затраты, осуществляемые после отражения приобретенного нематериального актива на балансе признаются в составе стоимости актива. Это связано с тем, что специфика НМА зачастую не подразумевает модернизация или частичная замена частей. Соответственно, большая часть затрат, скорее всего не будет удовлетворять определению объекта НМА, а также критериям признания, что является обязательным при постановке объекта НМА на учет [2]. Помимо этого, на практике отнесение затрат на конкретный актив, а не на бизнес целом вызывает затруднения. Так,

например, пункт 63 международного стандарта гласит, что последующие затраты на торговые марки, списки клиентов, издательские права и т.д. всегда признаются в составе прибыли или убытка по мере своего возникновения. Это связано именно с тем, что подобные затраты очень трудно отличить от затрат, осуществляемых коммерческой организацией на развитие бизнеса в целом.

Следует отметить, что методы начисления амортизации, отраженные в отечественном стандарте, совпадают с МСФО (IAS) 38 и включают в себя линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод пропорционально объему произведенной продукции. Однако способ определения стоимости, которая впоследствии будет амортизироваться, отличается в исследуемых стандартах. В соответствии с МСФО (IAS) 38 амортизируемая стоимость объекта НМА равна первоначальной или восстановительной стоимости объекта за вычетом его ликвидационной стоимости (суммы денежных средств, которую организация может получить за выбывший нематериальный актив после истечения срока полезного использования). Напротив, в российском учете понятие ликвидационной стоимости отсутствует и соответственно амортизируемая стоимость всегда равна первоначальной или восстановительной [6].

В рамках сравнения отечественного и зарубежного подхода к учету нематериальных активов, хотелось бы обратить внимание на особенности отражения объекта интеллектуальной собственности, созданного внутри компании. Согласно ПБУ в случае положительного и документально оформленного результата все затраты на НИОКР включаются в первоначальную стоимость актива. То есть имеются в виду такие расходы как, материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по контрагентским договорам, патентные пошлины и т.д.

В то же время в международных стандартах существует деление процесса создания актива на две стадии: стадию исследования и разработок. В соответствии с этим делением нематериальные активы, являющиеся результатом исследований, не подлежат признанию. Объект признается лишь на второй стадии создания актива (при соответствии объекта критериям признания, а также соблюдении определенных условий, предъявляемых к активам, созданным самой компанией) и в стоимость такого НМА входят как затраты, понесенные в процессе разработки актива, так и затраты, которые не были признаны в прошлых периодах. В этом аспекте и заключается существенная разница между отечественной и международной практикой учета внутрисозданных НМА.

Проведенный анализ в области сравнения российских и международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности показал, что основополагающие принципы данных стандартов являются схожими. Однако стоит отметить, что общий подход к учету нематериальных активов в МСФО все же шире, чем в ПБУ. С этим связана активная модернизация отечественной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО, поскольку переход российской экономики к рыночным отношениям требует соответствующей адаптации ее делового языка - бухгалтерского учета. Данная тенденция без сомнения будет способствовать привлечению иностранных инвесторов в российскую экономику, а также гармонизации учетной системы внутри страны.

Библиографический список:

1. Белоусова А.В. Основные направления сближения МСФО и РСБУ: учетная политика по МСФО // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2014. – № 1 (4). – С. 66-69.

2. Егорова Н.Н. Нематериальные активы в российской и международной практике // Бухгалтер и закон. – 2015. - №4. – С. 14-19
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016)
4. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник/ Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2017. – 372 с.
5. ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" Приказ Минфина России от 27.12.2007 N 153н (ред. от 16.05.2016)
6. Сорокина Е.М., Фадеева А.А. Об амортизации нематериальных активов // Все для бухгалтера. – 2013. – №3. – С.14-18.
7. Щербатая И.Н. Сравнение МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» и ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» // Современные проблемы и тенденции развития экономики и управления. - 2018.- №2. - С. 237-241.

Оригинальность 83%