

Сущность, классификация и оценка нематериальных активов

Ключевым ресурсом современной цифровой экономики, который активно используется в производственном процессе субъектами предпринимательской деятельности, являются нематериальные активы.

Нематериальные активы - это идентифицируемые неденежные активы, не имеющие физической формы, которые используются при производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим организациям или для административных целей. Нематериальные активы включаются в состав внеоборотных активов организации.

Требования к формированию в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах организаций установлены Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», утвержденным Приказом Минфина России от 30 мая 2022 г. № 86н.

В соответствии с п. 4 ФСБУ 14/2022 объектом нематериальных активов считается актив, характеризующийся одновременно следующими признаками:

- а) не имеет материально-вещественной формы;
- б) предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд либо для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;
- в) предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
- г) способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана), на получение которых организация имеет право (в частности, в отношении такого актива у организации при его приобретении (создании) возникли исключительные права, права в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими

существование права на такой актив) и доступ иных лиц к которым организация способна ограничить;

д) может быть выделен (идентифицирован) из других активов или отделен от них.

В соответствии с этими требованиями нематериальные активы можно классифицировать по трем направлениям:

- результаты интеллектуальной деятельности;
- средства индивидуализации юридического лица, товаров, работ, услуг и предприятий;
- разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности.

Организация может принять решение не применять ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» в отношении активов, характеризующихся приведенными в п. 4 данного Стандарта признаками, но имеющих стоимость за единицу ниже установленного данной организацией лимита. В этом случае затраты, связанные с приобретением (созданием) таких активов, признаются в бухгалтерском учете расходами периода, в котором завершены капитальные вложения, связанные с приобретением, созданием этих активов.

Лимит стоимости, с которого активы признаются нематериальными, устанавливается организацией самостоятельно с учетом существенности информации о таких активах. Такое решение должно быть закреплено в учетной политике организации и раскрываться в ее бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием установленного данной организацией лимита стоимости нематериальных активов. Организация должна обеспечить надлежащий контроль (в том числе с использованием забалансового учета) наличия и движения активов, стоимость которых ниже установленного для признания нематериальных активов лимита.

Примерами объектов нематериальных активов (при условии соответствия признакам, характеризующим нематериальные активы, а также соответствия их стоимости установленному в организации лимиту) в рамках направлений классификации являются:

1. Результаты интеллектуальной деятельности:

а) Программы для ЭВМ (в том числе лицензионное программное обеспечение со сроком использования более 12 месяцев) - представленная в объективной форме совокупность

данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств в целях получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения;

б) Базы данных - это представленная в объективной форме совокупность самостоятельных материалов (статей, расчетов, нормативных актов, судебных решений и иных подобных материалов), систематизированных таким образом, чтобы эти материалы могли быть найдены и обработаны с помощью электронной вычислительной машины;

в) Произведения науки, литературы и искусства;

г) Изобретения и научные открытия, которые можно применить в самой организации. В качестве изобретения правовой охране подлежит техническое решение в любой области, относящееся к продукту (в частности, устройству, веществу, штамму микроорганизма, культуре клеток растений или животных) или способу (процессу осуществления действий над материальным объектом с помощью материальных средств), в том числе к применению продукта или способа по определенному назначению;

д) Полезные модели - технические решения, относящиеся к какому-либо устройству;

е) Промышленные образцы - решения внешнего вида изделия промышленного или кустарно-ремесленного производства;

ж) Секреты производства (ноу-хау) - это сведения любого характера (производственные, технические, экономические, организационные и другие) о результатах интеллектуальной деятельности в научно-технической сфере и о способах осуществления профессиональной деятельности, имеющие действительную или потенциальную коммерческую ценность вследствие неизвестности их третьим лицам, если к таким сведениям у третьих лиц нет свободного доступа на законном основании и обладатель таких сведений принимает разумные меры для соблюдения их конфиденциальности, в том числе путем введения режима коммерческой тайны;

з) Селекционные достижения - это результаты интеллектуальной деятельности, которые были получены в результате селекции, то есть новые сорта растений или виды животных. Имущественные, а также связанные с ними личные

неимущественные отношения, возникающие в связи с созданием, правовой охраной и использованием селекционных достижений, регулируются положениями гл. 73 «Право на селекционное достижение» ГК РФ (часть четвертая);

2. Средства индивидуализации юридического лица, товаров, работ, услуг и предприятий, за исключением созданных собственными силами организации:

а) Фирменное наименование - это наименование, под которым юридическое лицо, являющееся коммерческой организацией, выступает в гражданском обороте, которое определяется в его учредительных документах и включается в единый государственный реестр юридических лиц при государственной регистрации юридического лица;

б) Товарные знаки - обозначения, служащие для индивидуализации товаров; исключительное право, удостоверяемое свидетельством на товарный знак;

в) Знаки обслуживания - обозначения, служащие для индивидуализации выполняемых работ или оказываемых услуг.

3. Разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности:

- лицензии и разрешения на ведение деятельности сроком более 12 месяцев;

- долгосрочные права на использование природных ресурсов сроком более 12 месяцев.

В составе активов организации в качестве особого вида вложений учитывают гудвилл. В соответствии с ФСБУ 14/2022 (п. 10) определение и признаки гудвилла установлены Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнесов». Согласно положениям МСФО (IFRS) 3 гудвилл возникает в случае приобретения одной организацией активов и обязательств другой организации, образующих бизнес. В результате приобретения бизнеса появляется право на получение доходов в будущем, возможность влияния на эти доходы путем реализации своих полномочий в отношении объекта приобретения.

Гудвилл рассматривается как разница между осуществленными организацией инвестициями и чистыми активами объекта финансовых вложений в результате сделки по объединению бизнесов. Гудвилл оценивается на дату приобретения.

В отличие от других внеоборотных активов гудвилл не амортизируется, но, как и другие активы, подлежит тестированию на обесценение в соответствии с правилами, установленными МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Гудвилл, созданный собственными силами организации, не признается активом в бухгалтерском учете организации.

В соответствии с п. 8 ФСБУ 14/2022 в качестве нематериальных активов не признаются:

- а) финансовые вложения;
- б) результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации;
- в) права пользования активом, возникающие из договора аренды;
- г) долгосрочные активы к продаже;
- д) поисковые активы;
- е) средства индивидуализации (например, фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания), созданные собственными силами организации;
- ж) интеллектуальные и деловые качества персонала организации, его квалификация и способность к труду;
- з) информация о покупателях (заказчиках) и иных контрагентах организации, созданная собственными силами организации;
- и) материальные носители (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности, и средства индивидуализации в случае, когда организацией принято решение об учете этих материальных носителей (вещей) отдельно от объекта нематериальных активов.

Права на нематериальные активы могут возникать на основании патентов (свидетельств), учредительных документов, договоров купли-продажи. У организаций на основании патентов (свидетельств) права возникают при создании нематериальных активов или в соответствии с договором о переуступке патента (свидетельства). Создание нематериального актива может осуществляться силами самих организаций или путем привлечения сторонних организаций. При создании нематериального актива заключаются соответствующие договоры о выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР) или о

создании и передаче научно-технической продукции (НТП). В данных договорах оговариваются отношения между организацией и исполнителями договора. Если в соответствии с договором объект является собственностью организации, то он может быть признан в качестве нематериального актива.

В соответствии с действующим гражданским законодательством результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации подлежат регистрации и охране в установленном порядке. Полная номенклатура результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации, которые охраняются нормами интеллектуального права, представлена в п. 1 ст. 1225 ГК РФ.

Организация должна обеспечить надлежащий контроль (в том числе с использованием забалансового учета) наличия и движения не характеризующихся признаками, установленными для признания нематериальных активов, результатов интеллектуальной деятельности, средств индивидуализации, в отношении которых у организации имеются исключительные права, права в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование права на них.

Единицей учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав на него, возникающих в соответствии с договорами либо иными документами, подтверждающими существование у организации прав на такой актив.

В качестве инвентарного объекта нематериальных активов может признаваться также сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (например, кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

Для целей бухгалтерского учета нематериальные активы подлежат классификации по видам (например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин (программы ЭВМ); базы данных; изобретения; полезные модели; промышленные образцы; секреты производства (ноу-хау); селекционные достижения; лицензии и разрешения) и группам. Группой нематериальных активов считается

совокупность объектов нематериальных активов одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования.

Организация бухгалтерского учета нематериальных активов по группам позволяет экономическим субъектам правильно начислять по ним амортизацию, составлять статистическую отчетность о составе, движении, а также управленческую отчетность об эффективности использования нематериальных активов.

Оценка нематериальных активов. Оценка стоимости нематериальных активов может проводиться с разными целями и требоваться в разных ситуациях.

При признании в бухгалтерском учете объект нематериальных активов оценивается по первоначальной стоимости. *Первоначальной стоимостью* объекта нематериальных активов считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта нематериальных активов в бухгалтерском учете.

Сумма фактических затрат при признании капитальных вложений в нематериальные активы состоит:

- из уплаченных и (или) подлежащих уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику, правообладателю) при осуществлении капитальных вложений суммы;
- стоимости активов организации (в частности, материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации), списываемых в связи с использованием этих активов при осуществлении капитальных вложений в объекты нематериальных активов;
- амортизации активов, используемых при осуществлении капитальных вложений в объекты нематериальных активов;
- затрат на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений в объекты нематериальных активов, текущий ремонт этих активов;
- заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для осуществления капитальных вложений в объекты нематериальных активов, а также все связанные с указанными вознаграждениями социальные платежи (социальное, медицинское страхование и др.);

- связанные с осуществлением капитальных вложений в объекты нематериальных активов проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива;

- государственные пошлины и другие аналогичные расходы, произведенные в связи с приобретением, созданием, улучшением объекта нематериальных активов.

При создании объекта нематериальных активов в результате выполнения научно–исследовательских, опытно–конструкторских и технологических работ фактические затраты на создание такого объекта признаются капитальными вложениями при соблюдении одновременно следующих условий:

- осуществимо завершение создания объекта нематериальных активов и доведение его до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях;

- у организации имеется намерение завершить создание объекта нематериальных активов;

- у организации имеются намерение и возможность использовать объект нематериальных активов;

- понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (в частности, имеется рынок сбыта продукции (работ, услуг), производимой (выполняемых, оказываемых) с использованием создаваемого объекта нематериальных активов, либо рынок сбыта создаваемого объекта нематериальных активов, либо известны способы использования создаваемого нематериального актива в организации);

- у организации имеются необходимые и достаточные материальные, финансовые и другие ресурсы для завершения создания и использования объекта нематериальных активов (например, у организации имеются бизнес–планы, показывающие требуемые технические, финансовые и прочие ресурсы и способность организации обеспечить наличие таких ресурсов);

- определена сумма затрат, необходимых для создания объекта нематериальных активов и доведения его до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях.

Первоначальная стоимость объекта нематериальных активов увеличивается на сумму капитальных вложений, связанных с улучшением (повышением) первоначально принятых нормативных показателей функционирования этого объекта, в момент завершения таких капитальных вложений.

В отдельных случаях результаты интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации находятся во взаимосвязи с материальным носителем, который используется для выражения объектов, относящихся к нематериальным активам. Комиссия при приеме таких объектов может принять решение об обособленном учете материальных носителей, которые в дальнейшем будут учитываться в составе основных средств или запасов. В этом случае первоначальная стоимость объекта нематериальных активов будет уменьшена на величину расчетной стоимости.

Расчетная стоимость материального носителя, подлежащего учету в составе основных средств или запасов, может быть определена из фактических затрат на приобретение или создание материального носителя, используемого для выражения результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации. Если фактические затраты определить невозможно, то определяют справедливую стоимость, или чистую стоимость продажи, или стоимость аналогичных ценностей. Рассчитанная стоимость материального носителя не может быть выше первоначальной стоимости идентифицируемого нематериального актива.

После признания объект нематериальных активов оценивается в бухгалтерском учете одним из следующих способов:

- а) по первоначальной стоимости;
- б) по переоцененной стоимости.

Выбранный способ оценки нематериальных активов применяется ко всей группе нематериальных активов.

При оценке нематериальных активов по первоначальной стоимости такая стоимость и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению, за исключением установленных ФСБУ 14/2022 случаев.

Способ оценки *по переоцененной стоимости* может применяться для оценки нематериальных активов, для которых существует активный рынок, определяемый в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Способ оценки по переоцененной стоимости не применяется для оценки средств индивидуализации, разрешений (лицензий) на осуществление отдельных видов деятельности.

При оценке нематериальных активов по переоцененной стоимости стоимость объекта нематериальных активов регулярно

переоценивается таким образом, чтобы она была равна или не отличалась существенно от его справедливой стоимости, определяемой с использованием данных активного рынка. *Справедливая стоимость* определяется в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Относящийся к группе переоцениваемых нематериальных активов объект, для которого справедливая стоимость не может быть определена из-за отсутствия активного рынка, оценивается по первоначальной стоимости.

Периодичность переоценки нематериальных активов определяется организацией для каждой группы переоцениваемых нематериальных активов исходя из того, в какой степени справедливая стоимость таких нематериальных активов подвержена изменениям. Если организация решает проводить переоценку нематериальных активов не чаще одного раза в год, то переоценка проводится по состоянию на конец соответствующего отчетного года.

Переоценка объектов нематериальных активов проводится путем пересчета их первоначальной стоимости и накопленной амортизации таким образом, чтобы балансовая стоимость объекта нематериальных активов после переоценки равнялась его справедливой стоимости. Допустимым является также способ проведения переоценки объектов нематериальных активов, при котором сначала первоначальная стоимость объекта нематериальных активов уменьшается на сумму амортизации, накопленной по нему до даты переоценки, а затем полученная сумма пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной справедливой стоимости этого объекта нематериальных активов.

В бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются по *балансовой стоимости*, которая представляет собой их первоначальную (переоцененную) стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения.

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.

В целях расчета амортизации ФСБУ 14/2022 предусмотрено определение ликвидационной стоимости объектов нематериальных активов.

Ликвидационной стоимостью объекта нематериальных активов считается величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта после вычета предполагаемых затрат на выбытие; причем объект нематериальных активов рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования (п. 35 ФСБУ 14/2022).

В большинстве случаев ликвидационная стоимость объекта нематериальных активов равна нулю (п. 35 ФСБУ 14/2022). Это обусловлено тем, что отсутствует активный рынок нематериальных активов. Кроме того, в договорах чаще отсутствует обязанность продавца выкупить объект нематериальных активов по окончании срока полезного использования.

В нижеуказанных случаях ликвидационная стоимость должна быть определена следующими условиями:

- договором предусмотрена обязанность другого лица купить у организации объект нематериальных активов в конце срока его полезного использования;
- существует активный рынок для такого объекта, с использованием данных которого можно определить его ликвидационную стоимость;
- существует высокая вероятность того, что активный рынок для такого объекта будет существовать в конце срока его полезного использования.

Сумма амортизации объекта нематериальных активов за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость этого объекта стала равной его ликвидационной стоимости.