

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-61-73
УДК 657.01(045)
JEL M41

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения

Влияние принятия ФСБУ 14/2022 на учетные процессы бизнеса

Э.С. Дружиловская, Т.Ю. Дружиловская
Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского,
Нижний Новгород, Россия

АННОТАЦИЯ

С 2024 г. в обязательном порядке вводится в действие Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 14/2022, существенно меняющий правила учета нематериальных активов. В связи с этим **целью** исследования становится проведение детального анализа новых регламентаций, предусмотренных данным документом, и определение их влияния на учетные процессы бизнеса. В ходе работы критически оценены российские и международные стандарты, касающиеся учета нематериальных активов, а также отечественная учетная практика, выявлены основные проблемы, связанные с применением ФСБУ 14/2022, и представлены предложения по их решению. **Результаты** исследования могут быть полезны широкому кругу читателей, интересующихся вопросами современного бухгалтерского учета и отчетности, а также работникам бухгалтерии организаций (в том числе вузов) и другим специалистам, занимающимся формированием и совершенствованием нормативных документов по бухгалтерскому учету.

Ключевые слова: нематериальные активы; ФСБУ; оценка; справедливая стоимость; учетные процессы

Для цитирования: Дружиловская Э.С., Дружиловская Т.Ю. Влияние принятия ФСБУ 14/2022 на учетные процессы бизнеса. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):61-73. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-61-73

ORIGINAL PAPER

The Impact of the Adoption of FAS 14/2022 on Business Accounting Processes

E.S. Druzhilovskaya, T.Yu. Druzhilovskaya
Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia

ABSTRACT

From 2024, Federal Accounting Standard (FAS) 14/2022 will come into force and will become mandatory, significantly changing the rules for accounting for intangible assets. In this regard, the purpose of this research is to conduct a detailed analysis of the new regulations provided for in this document and determine their impact on business accounting processes. In the course of the work, Russian and international standards relating to the accounting of intangible assets, as well as domestic accounting practice, were critically assessed, the main problems associated with the application of FAS 14/2022 were identified, and proposals for their solution were presented. The results of this research may be useful to a wide range of readers interested in issues of modern accounting and reporting, as well as accounting employees of organizations (including universities) and other specialists involved in the formation and improvement of regulatory documents on accounting.

Keywords: intangible assets; FAS; valuation; fair value; accounting processes

For citation: Druzhilovskaya E.S., Druzhilovskaya T.Yu. The impact of the adoption of FAS 14/2022 on business accounting processes. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;X(X):61-73. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-61-73

ВВЕДЕНИЕ

В условиях активного развития современных технологий нематериальные активы становятся все более важными объектами учета для организаций. И не случайно, что вопросы бухгалтерского учета указанных активов находятся последние десятилетия в центре внимания как российских, так и зарубежных специалистов. При этом в разных источниках рассматриваются различные аспекты в вышеназванной области. Так, авторы работ [7, 10, 15, 16] исследуют проблемы, связанные с оценкой нематериальных активов, другие ученые — с их признанием [7, 8, 12, 16], третьи — с начислением амортизации по данным активам [22], четвертые [19, 23] — с отражением информации об указанных объектах в отчетности. В публикациях [9] рассматриваются особенности учета нематериальных активов в технологических корпорациях, в [21] — в финансовых институтах, в [5] — сразу в ряде разных индустрий. Неодинаковым является и понятийный аппарат, применяющийся в вышеназванной области. Так, в источниках [6–10, 12, 14, 16, 19, 20–24] говорится о нематериальных активах, в [1, 2] — преимущественно об интеллектуальном капитале, в [11] — в большей степени об интеллектуальной собственности, в [13] — одновременно об интеллектуальных собственности и капитале, в [5] — о человеческом капитале как нематериальном активе. Некоторые работы, например [4, 17, 18, 20], посвящены также рассмотрению гудвилла. Ряд ученых [6, 10, 14, 22, 23] исследует проблемы, связанные с нормативным регулированием бухгалтерского учета нематериальных активов, а в [3] приведен анализ в том числе вопросов, касающихся учета указанных объектов при цифровизации экономики.

Отметим, что научные публикации многих российских и зарубежных авторов содержат важные исследования в области бухгалтерского учета нематериальных активов, однако ряд проблем в данной сфере до сих пор остается нерешенным. Недавно утвержденное ФСБУ 14/2022¹, на наш взгляд, успешно справилось с некоторыми из них, имевшими место ранее, но следует отметить, что данный документ приводит к возникновению новых вопросов, на

которые необходимо обратить внимание представителям современного бизнеса. Основные проблемы в области бухгалтерского учета нематериальных активов и предложения по их решению и проанализированы в настоящей статье.

ЗАДАЧИ И МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Задачи исследования состоят в выявлении ключевых нововведений ФСБУ 14/2022; анализе их влияния на учетные процессы бизнеса; определении наиболее важных вопросов, возникающих в вышеназванной области и разработке предложений по их решению. Используемая в работе методология основана на критическом анализе отечественных и международных стандартов, регламентирующих учет нематериальных активов, а также российской учетной практики и опирается на такие общенаучные методы, как группировка, анализ и синтез, сравнение и аналогия, системный и логический подходы.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Систематизация влияния нововведений ФСБУ 14/2022 на учетные процессы бизнеса

Основные результаты проведенного исследования для более четкого их восприятия и научно-критической оценки представлены в табличной форме. В частности, в *табл. 1* систематизированы наиболее значимые нововведения ФСБУ 14/2022 и определено их влияние на учетные процессы бизнеса.

Поясним данные, представленные в *табл. 1*.

Проблемы, связанные со стоимостным лимитом для признания объектов в качестве нематериальных активов

Прежде всего обратимся к стоимостному лимиту для признания объектов в качестве нематериальных активов. С одной стороны, его введение в ФСБУ 14/2022 способствует более рациональной организации учетных процессов бизнеса. С другой стороны, на практике из-за этого могут возникать некоторые проблемы, поскольку в рассматриваемом стандарте не приводятся подробные регламентации по установлению такого лимита, а говорится только о том, что он определяется с учетом существенности информации о соответствующих активах. Однако как именно определить стоимостной лимит, какие факторы при этом учитывать — в четырнадцатом федеральном стандарте не поясняется. Таким образом, компаниям требуется применить профессиональное суждение и провести большую

¹ Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»» (Зарегистрировано в Минюсте России 28.06.2022 № 69031). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322/?ysclid=lrkug2zgdd304563865

дополнительную работу для установления данного лимита в отношении признания объектов в качестве нематериальных активов. Исходя из практического опыта заметим, что достаточно большое количество организаций не стали досрочно применять

ФСБУ 14/2022 или не представили соответствующую информацию пользователям в своей отчетности.

Учитывая ограниченное количество публичных сведений по вышеназванному вопросу, обратимся к аналогичной ситуации — практическому

Таблица 1 / Table 1

**Анализ основных нововведений ФСБУ 14/2022 и их влияния на учетные процессы бизнеса /
Analysis of the main innovations of FAS 14/2022 and their impact on business accounting processes**

Основные аспекты учета нематериальных активов / Main aspects of accounting for intangible assets	Наиболее важные нововведения ФСБУ 14/2022 (в том числе благодаря ссылке на ФСБУ 26/2020) / The most important innovations of FAS 14/2022 (including thanks to the link to FAS 26/2020)	Влияние нововведений на учетные процессы бизнеса: / The impact of these innovations on business accounting processes:	
		положительное / positive	приводящее к возникновению сложностей / leading to difficulties
1. Признание нематериальных активов	1.1. Введение стоимостного лимита для признания объектов в качестве нематериальных активов	1.1. Возможность для организации самостоятельно принять решение о непризнании несущественных для нее объектов в качестве нематериальных активов	1.1. Проблемы определения указанного стоимостного лимита
	1.2. Установление новых подходов в отношении гудвилла	1.2. Удобное для российских организаций, составляющих отчетность по МСФО, сближение с данными стандартами	1.2. Вопросы о соотношении гудвилла и нематериальных активов. 1.2.2. Проблемы расчета оценки гудвилла
2. Первоначальная оценка вышеназванных активов	2.1. Введение оценки по справедливой стоимости для нематериальных активов, полученных безвозмездно и в обмен на неденежные средства	2.1. Повышение качества оценки нематериальных активов	2.1. Сложности расчета справедливой стоимости
	2.2. Включение особых правил оценки нематериальных активов, приобретенных на условиях отсрочки / рассрочки платежа	2.2. Возможность более достоверной оценки указанных активов	2.2.1. Трудности и разночтения при определении подлежащей включению в оценку нематериальных активов суммы, которая была бы уплачена организацией при отсутствии данной отсрочки / рассрочки. 2.2.2. Возможные вопросы при определении срока указанной отсрочки / рассрочки, для которого применяются вышеназванные особые правила
	2.3. Установление новых правил в отношении учета сумм, потраченных на исследования и разработки	2.3. Соблюдение принципа осмотрительности при оценке нематериальных активов	2.3. Серьезные сложности отсутствуют

Продолжение таблицы 1 / Table 1 (continued)

Основные аспекты учета нематериальных активов / Main aspects of accounting for intangible assets	Наиболее важные нововведения ФСБУ 14/2022 (в том числе благодаря ссылке на ФСБУ 26/2020) / The most important innovations of FAS 14/2022 (including thanks to the link to FAS 26/2020)	Влияние нововведений на учетные процессы бизнеса: / The impact of these innovations on business accounting processes:	
		положительное / positive	приводящее к возникновению сложностей / leading to difficulties
3. Последующая оценка нематериальных активов	3.1. Использование справедливой стоимости в качестве переоцененной величины указанных активов	3.1. Повышение реалистичности оценки нематериальных активов	3.1. Трудности расчета справедливой стоимости
	3.2. Ссылка на МСФО при определении активного рынка, наличие которого требуется для переоценки нематериальных активов	3.2. Снижение разночтений в отношении определения активного рынка, существовавших в ПБУ 14/2007 из-за отсутствия каких-либо регламентаций, касающихся указанного определения	3.2. Отсутствие определения активного рынка в МСФО (IAS) 38, на который по данному вопросу ссылается ФСБУ 14/2022
	3.3. Введение двух способов проведения переоценки вышеназванных активов	3.3. Бóльшее удобство для организаций	3.3. Возможные вопросы при интерпретации организациями сущности указанных способов
	3.4. Включение регламентаций по оценке нематериальных активов, относящихся к классу переоцениваемых, но для которых невозможно определить справедливую стоимость	3.4. Исключение вопросов и разночтений, возникавших, исходя из правил ПБУ 14/2007 при определении подходов к такой оценке	–
	3.5. Изменение регламентаций в отношении отражения результатов переоценки нематериальных активов	–	3.5. Вопросы и разночтения в отношении того, каким образом теперь следует отражать на счетах учета дооценку и уценку указанных активов
	3.6. Введение двух способов списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль	3.6. Возможность для организаций выбрать более подходящий для них способ	3.6. Некоторые вопросы при определении организациями сущности данных способов
	3.7. Появление положений по учету улучшения нематериальных активов	3.7. Повышение точности оценки нематериальных активов	3.7. Иногда могут возникать сложности в разграничении ситуаций по улучшению существующего и созданию нового нематериального актива
	3.8. Установление требования учета обесценения нематериальных активов	3.8. Соблюдение принципа осмотрительности при оценке нематериальных активов	3.8. Проблемы определения возмещаемой суммы

Окончание таблицы 1 / Table 1 (continued)

Основные аспекты учета нематериальных активов / Main aspects of accounting for intangible assets	Наиболее важные нововведения ФСБУ 14/2022 (в том числе благодаря ссылке на ФСБУ 26/2020) / The most important innovations of FAS 14/2022 (including thanks to the link to FAS 26/2020)	Влияние нововведений на учетные процессы бизнеса: / The impact of these innovations on business accounting processes:	
		положительное / positive	приводящее к возникновению сложностей / leading to difficulties
4. Амортизация вышеназванных активов	4.1. Введение категории ликвидационной стоимости	4.1. Повышение точности расчетов амортизируемой величины и суммы амортизации	4.1. Сложности определения ликвидационной стоимости нематериальных активов
	4.2. Расширение факторов, учитываемых при установлении сроков полезного использования нематериальных активов	4.2. Более точное определение данных сроков	4.2. Необходимость уделять большее внимание установлению указанных сроков
	4.3. Изменение сроков начала и прекращения начисления амортизации вышеназванных активов	4.3. Повышение достоверности информации в учете и отчетности организаций	4.3. Сохранение возможности начала и прекращения начисления амортизации «с 1-го числа месяца», что может приводить к значительным искажениям учетной и отчетной информации
	4.4. Кардинальное расширение трактовки метода уменьшаемого остатка в целях начисления амортизации	4.4. Возможность для организации выбрать наилучший вариант для расчета амортизации нематериальных активов	4.4. Вероятные вопросы при определении сущности метода уменьшаемого остатка и его вариантов

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

определению стоимостного лимита для признания объектов в качестве основных средств. В ходе работы было выявлено, что раскрываемой информации в указанной сфере гораздо больше по сравнению с относящейся к нематериальным активам. Вместе с тем ряд компаний, подлежавших изучению в рамках настоящего исследования, не только не отразили значения соответствующих данных в своей финансовой отчетности, но и вообще не затронули этот вопрос в отчетности за 2022 г. (год обязательного вступления в силу ФСБУ 6/2020, разрешающего организациям самостоятельно устанавливать стоимостной лимит для признания объектов в качестве основных средств). Таким образом, нельзя со стопроцентной уверенностью говорить о том, каким является указанный лимит, выбранный большинством компаний. Однако анализ представленных экономическими субъектами сведений позволяет прийти к выводу, что

многими из них в качестве стоимостного лимита для признания объектов основными средствами определен показатель в 100 тыс. руб. Представляется, что причиной выбора именно такой величины является ее соответствие требованиям Налогового кодекса и, следовательно, стремление организаций снизить затраты на ведение бухгалтерского учета за счет его сближения с налоговыми правилами.

Исходя из сказанного, можно предположить, что и в отношении нематериальных активов большинство экономических субъектов установит для себя вышеназванный лимит в размере 100 тыс. руб. Вместе с тем суммы основных средств, нематериальных и внеоборотных активов в целом и даже результатов исследований и разработок (часть из которых может быть впоследствии перенесена в состав нематериальных активов) являются у многих организаций настолько большими, что 100 тыс. руб.

Таблица 2 / Table 2

Примеры величин балансовой стоимости основных средств, нематериальных активов, результатов исследований и разработок и внеоборотных активов в финансовой отчетности российских организаций и установленных ими стоимостных лимитов / Examples of the carrying amount of property, plant and equipment, intangible assets, research and development results and non-current assets in the financial statements of Russian organizations and the value limits established by them

Показатели / Indicators	Стоимостные лимиты и величины балансовой стоимости на 31.12.2022 г., руб. / Value limits and carrying amounts as of 31.12.2022, rub.					
	Организация «1» / Organization «1»	Организация «2» / Organization «2»	Организация «3» / Organization «3»	Организация «4» / Organization «4»	Организация «5» / Organization «5»	Организация «6» / Organization «6»
Основные средства	14 264 684 443 000	1 643 492 845 000	498 288 787 000	50 402 487 000	548 546 000	194 439 559 000
Нематериальные активы	11 962 617 000	327 981 000	1 006 842 000	3 950 350 000	2 801 000	25 152 667 000
Результаты исследований и разработок	4 172 749 000	69 131 000	1 490 286 000	-	-	-
Внеоборотные активы	19 917 544 911 000	3 946 197 533 000	772 171 049 000	209 213 386 000	137 993 293 000	958 982 812 000
Стоимостной лимит для отнесения объектов к основным средствам	Свыше 100 000	100 000 и более	100 000 и более	100 000 и более	Свыше 40 000	Информация не представлена
Стоимостной лимит для отнесения объектов к нематериальным активам	Информация не раскрыта	Не определен, так как ФСБУ 14/2022 досрочно не применено	Информация не представлена	Не установлен, так как ФСБУ 14/2022 досрочно не применено	Информация не отражена	Сказано только, что затраты на приобретение программного обеспечения до 1 000 000 разрешается списывать на расходы периода

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

может составлять от них всего 0,0000005–0,1%. Соответствующие примеры представлены в табл. 2.

Как видно из ее данных, некоторые компании все-таки устанавливают стоимостной лимит для признания объектов нематериальными активами в размере, значительно превышающем 100 тыс. руб. Между тем из раскрытой организацией «6» (установившей границу в 1 млн руб. в отношении затрат на приобретение программного обеспечения) информации неясно, какой лимит (или лимиты) применяется данным хозяйствующим субъектом для других нематериальных активов.

Значительным препятствием в установлении верных стоимостных лимитов в вышеназванных ситуациях являются правила Налогового кодекса, считающего амортизируемым имуществом объекты с первоначальной стоимостью более 100 тыс. руб. Как показало наше исследование, при установлении величины существенных затрат на приобретение и создание нематериальных активов и основных средств с целью отнесения их к инвестиционным активам организации достаточно часто используют суммы значительно большие, чем 100 тыс. руб.; в некоторых организациях этот показатель доходит до 5 млн руб. и даже 500 млн руб. Эти данные являются еще одним свидетельством того, что стоимостные лимиты для признания объектов нематериальными активами (а также основными средствами) у многих крупных компаний все-таки должны превосходить 100 тыс. руб. Заметим, что если для рационального ведения бухгалтерского учета устанавливать более высокие стоимостные лимиты, то и при организации налогового учета их величина должна увеличиться (в противном случае не обеспечивается рациональность учета).

С учетом этого абсолютно необходимым представляется внесение в Налоговый кодекс изменений, позволяющих экономическим субъектам самостоятельно определять стоимостные лимиты для отнесения объектов к амортизируемым активам. Только в этом случае соответствующие регламентации ФСБУ 14/2022 (как и ФСБУ 6/2020) будут правильным образом работать на практике и окажут положительное влияние на учетные процессы бизнеса.

Новые возможности и новые проблемы, связанные с учетом гудвилла

В соответствии с целевыми задачами исследования нами также проанализировано установление новых подходов в отношении гудвилла. С одной стороны, требования четырнадцатого Федерального стандарта по определению и формированию

информации об указанном объекте в соответствии с МСФО (IFRS) 3 должны стать с практических позиций более выгодными для российских компаний, составляющих отчетность по международным стандартам, поскольку позволят сократить затраты на учетные процессы. С другой стороны, в ФСБУ 14/2022 (теперь — аналогично МСФО) отсутствует четкое разъяснение, входит ли гудвилл в состав нематериальных активов, в связи с чем на практике могут возникать разночтения. В одной из своих предыдущих статей мы уже показывали, к каким несоответствиям при формировании отчетных данных по международным стандартам приводит идентичная ситуация в МСФО. Представляется, что подобную картину можно будет наблюдать и при составлении финансовой отчетности по российским стандартам, т.е. могут появиться следующие варианты отражения информации о гудвилле и нематериальных активах:

- гудвилл будет считаться входящим в состав нематериальных активов. При этом, в свою очередь, данные в отчетности могут раскрываться с использованием: 1.1) одной статьи «Нематериальные активы», в которой будет признана, и сумма гудвилла; 1.2) двух отдельных строк «Нематериальные активы, за исключением гудвилла» и «Гудвилл»; 1.3) единой статьи «Нематериальные активы, в том числе гудвилл»; 1.4) одной строки «Гудвилл и прочие нематериальные активы»; 1.5) двух отдельных статей «Гудвилл» и «Прочие нематериальные активы»;

- гудвилл и нематериальные активы будут рассматриваться в качестве разных объектов учета. В этом случае информация в отчетности может представляться с применением следующих вариаций: 2.1) с помощью двух отдельных строк «Нематериальные активы» и «Гудвилл»; 2.2) с использованием одной статьи «Нематериальные активы и гудвилл» или «Гудвилл и нематериальные активы»; 2.3) путем отражения двух отдельных строк «Гудвилл» и «Прочие необоротные активы», последняя из которых будет включать, в частности, сумму нематериальных активов.

Большой разброс вариантов раскрытия данных в отчетности в значительной степени усложнит ее восприятие пользователями. Правда, в проекте ФСБУ «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» планируется разрешить организациям (в случае ответственности) включать в баланс дополнительные показатели, в том числе гудвилл. Однако в настоящее время это только проект, и пока неизвестно, будет ли

подобная регламентация содержится в утвержденном стандарте. Кроме того, фраза вышеназванного проекта о гудвилле как о дополнительном показателе может быть воспринята пользователями нормативных документов как возможность отражать его в балансе не отдельной строкой, а специальной подстатьей в составе показателя нематериальных активов. Другое замечание касается того, что указанный выше ФСБУ регламентирует формирование отчетности, а не учет гудвилла и нематериальных активов. Следовательно, при решении вопроса об определении соотношения данных объектов компании могут просто не обратить внимание на правила этого стандарта.

Итак, в российском учете существует вероятность появления серьезной проблемы, касающейся установления данного соотношения, поэтому предлагаем однозначно зафиксировать в ФСБУ 14/2022, что гудвилл не входит в состав нематериальных активов. В своих ранее опубликованных статьях, в том числе в [20], мы уже доказывали, почему эти активы необходимо считать качественно разными объектами учета.

Завершая исследование влияния новых подходов в отношении гудвилла, установленных ФСБУ 14/2022, на учетные процессы бизнеса, отметим, что их применение может вызывать сложности при оценке гудвилла. В этом вопросе ФСБУ 14/2022 фактически адресует организации к МСФО (IFRS) 3. Регламентации же последнего, во-первых, могут быть сложными для бухгалтеров, не знакомых с международными стандартами и ведущими учет только по российским правилам; а во-вторых, даже для специалистов, работающих с МСФО, требования вышеназванного третьего стандарта представляются достаточно трудными для выполнения, поскольку предусматривают ряд непростых расчетов, включающих, к примеру, нахождение справедливой стоимости ряда объектов. Определение (расчет) же последней стоимости, в свою очередь, связано с затруднениями, проанализированными авторами ранее [15] и др. Таким образом, оценка гудвилла в российском учете (при введении ФСБУ 14/2022) будет требовать решения и других непростых вопросов, содержащихся ранее только в МСФО.

Проблемы, связанные со справедливой стоимостью и ценностью использования

Проблемы, связанные с установлением справедливой стоимости, имеют место и в отношении таких нововведений четырнадцатого стандарта, как ее применение для первоначальной оценки нема-

териальных активов, полученных безвозмездно и в обмен на неденежные средства; использование указанной стоимости в качестве переоцененной величины и требование учета обесценения нематериальных активов. Последнее предусматривает определение возмещаемой суммы, которое, в свою очередь, предполагает расчет справедливой стоимости. Обратим внимание также на то, что в отношении обесценения нематериальных активов могут также возникнуть проблемы, связанные с выявлением ценности их использования, которая тоже учитывается при установлении возмещаемой суммы.

Полагаем, что вышеназванные нововведения ФСБУ 14/2022 должны способствовать повышению качества учетной и отчетной информации организаций, однако для их правильной реализации на практике нужны серьезные доработки регламентаций, соответствующих МСФО, на которые ссылается четырнадцатый федеральный стандарт и которые, как было обосновано нами ранее, содержат ряд открытых и противоречивых вопросов. Добавим, что, на наш взгляд, целесообразно включить в МСФО (IFRS) 13 дополнительные положения по расчету справедливой стоимости на основе рыночного, доходного и затратного подходов, а в МСФО (IAS) 36 — более подробные правила определения будущих денежных притоков и оттоков, а также ставок дисконтирования, необходимых для установления ценности использования.

Другие проблемные вопросы

Дополнительные пояснения могли бы способствовать решению проблем, возникающих и при применении таких отмеченных в *табл. 1* нововведений ФСБУ 14/2022, как:

- особые правила оценки при признании нематериальных активов, приобретенных на условиях отсрочки/рассрочки платежа;
- включение двух способов переоценки данных активов;
- изменение регламентаций в отношении отражения результатов переоценки указанных активов;
- введение двух способов списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль;
- установление категории ликвидационной стоимости в целях начисления амортизации;
- расширение трактовки метода уменьшаемого остатка при расчете амортизации.

Так, в отношении оценки при признании нематериальных активов, приобретенных на условиях отсрочки/рассрочки платежа на период, превышаю-

щий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в ФСБУ 26/2020 (на который фактически ссылается четырнадцатый федеральный стандарт в целях определения первоначальной стоимости указанных активов) представляется целесообразным ввести:

а) регламентации по определению суммы, которая была бы уплачена при отсутствии вышеназванной отсрочки/рассрочки;

б) принципы, на основе которых компания решает, каким будет срок отсрочки/рассрочки для применения отмеченных выше особых правил.

В отношении последних обратим внимание на следующее. В ФСБУ 26/2020 говорится о периоде, превышающем 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, но не поясняется, каким образом следует его определять, вследствие чего на практике могут возникать вопросы и разночтения. Отметим, что в похожей ситуации при использовании ПБУ 15/2008 предусматривается критерий «длительное время» на приобретение/создание объектов для их отнесения к инвестиционным активам, и различные организации устанавливают существенно отличающиеся периоды времени для указанных целей. В частности, выбираемые ими сроки нередко составляют и 3, и 12, и даже 18 месяцев. Если такие же заметные (в 6 раз) отличия будут иметь место и при установлении вышеназванного срока отсрочки/рассрочки, то одни компании могут определить его, например, равным 12 месяцам, а другие — 2 месяцам. Это приведет к несопоставимости информации в финансовой отчетности различных хозяйствующих субъектов, поэтому введение в вышеназванное ФСБУ соответствующих пояснений представляется достаточно актуальным и убедительным.

В отношении включения в ФСБУ 14/2022 названных выше нововведений: двух способов проведения переоценки нематериальных активов, а также двух вариантов списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль и расширения понимания метода уменьшаемого остатка при расчете амортизации, отметим, что целесообразным является включение в данный документ примеров реализации соответствующих способов и вариантов (с бухгалтерскими проводками и расчетами необходимых сумм), а также возможных вариаций метода уменьшаемого остатка.

В отношении последнего обратим внимание на следующее. Даже бухгалтерам, знакомым с прави-

лами прежних ПБУ 14/2007 и 6/01, не всегда ясно, что в качестве вышеназванных вариаций можно применить, например, способы «по сумме чисел лет срока полезного использования» и «уменьшаемого остатка», предусмотренные ранее в перечисленных ПБУ (ведь оба указанных выше варианта будут приводить к снижению суммы амортизации на протяжении периода эксплуатации нематериальных активов). Специалистам же, работающим в условиях нового стандарта и к тому же не знающим о перечисленных способах, тем более будет сложно определить, какими могут быть согласующиеся с ФСБУ 14/2022 вариации метода уменьшаемого остатка. Таким образом, новое поколение бухгалтеров особенно нуждается в подобных примерах.

В отношении такой названной выше новации ФСБУ 14/2022, как установление категории ликвидационной стоимости в целях начисления амортизации нематериальных активов, на наш взгляд, представляется целесообразным включить в данный федеральный стандарт следующее:

- дополнительные регламентации по определению суммы, ожидаемой к получению от выбытия указанных активов, на основе которой рассчитывается ликвидационная стоимость;
- пояснения относительно нахождения величины предполагаемых расходов на соответствующее выбытие, необходимых для исчисления такой стоимости;
- положения по формированию перечисленных показателей в ситуациях, когда они выражены в инвалюте;
- рекомендации в отношении того, кто может и должен производить расчет ликвидационной стоимости: бухгалтер, иной специалист организации, внешний оценщик или кто-либо другой.

Применительно к названному выше нововведению ФСБУ 14/2022 — корректировке правил отражения результатов переоценки нематериальных активов — отметим следующее. В отличие от ПБУ 14/2007 четырнадцатый федеральный стандарт не говорит напрямую о том, что суммы дооценок и уценок должны относиться на добавочный капитал или прочие расходы. В результате на практике может возникнуть вопрос: с использованием каких счетов следует признавать переоценку нематериальных активов? В связи с этим необходимо ввести соответствующие пояснения в ФСБУ 14/2022: с нашей точки зрения, для указанных целей можно применять счета учета добавочного капитала или прочих расходов (как это предусматривалось ранее ПБУ 14).

В отношении новации ФСБУ 14/2022, касающейся определения активного рынка, обратим внимание на то, что отсутствие данного определения в МСФО (IAS) 38 (на который ссылается четырнадцатый федеральный стандарт) отрицательно сказывается на учетных процессах бизнеса, приводя на практике к разночтениям при трактовке указанного рынка. Мы считаем, что этот пробел легко решается путем введения в ФСБУ 14/2022 ссылки не на МСФО (IAS) 38, а МСФО (IFRS) 13.

Применительно к такому нововведению в стандарте, как изменение сроков начала и прекращения начисления амортизации нематериальных активов, отметим, что сохранение в нем возможности использования формата «с 1-го числа месяца», на наш взгляд, отрицательно влияет на качество учетной и отчетной информации организаций, поскольку может приводить, например, к начислению амортизации по объектам, которых уже целый месяц нет в компании. Таким образом, следует отказаться от предложенных в ФСБУ 14/2022 вышеназванных вариантов начала и прекращения начисления амортизации.

Целый ряд новаций четырнадцатого федерального стандарта должен привести к расширению сферы применения профессионального суждения бухгалтера при организации учетных процессов бизнеса — например, его будет необходимо использовать в целях разграничения ситуаций улучшения существующего и создания нового нематериального актива в связи с введением ФСБУ 14/2022 регламентаций по учету улучшения нематериальных активов. Расширение факторов, учитываемых при установлении сроков полезного использования вышеназванных активов, также приведет к более активному применению профессионального суждения бухгалтера. Оно потребует при реализации практически всех указанных в *табл. 1* нововведений. Так, при установлении стоимостного лимита, исчислении справедливой и ликвидационной стоимостей, возмещаемой суммы, суммы без отсрочки/рассрочки, определении активного рынка и во многих других случаях невозможно обойтись без вышеназванного применения. Таким образом, очевидно, что бухгалтерам следует уделять больше внимания развитию навыков использования профессионального суждения. Подчеркнем, что вузам, готовящих специалистов в данной области, целесообразно усилить развитие у студентов подобных навыков во время учебного процесса.

Результаты исследования показали, что отдельные нововведения в ФСБУ 14/2022 непременно должны привести к упрощению учетных процессов. Прежде всего это касается включения в стандарт регламентаций по оценке нематериальных активов, относящихся к классу переоцениваемых, но для которых невозможно определить справедливую стоимость, а также установления правил учета сумм, потраченных на исследования и разработки, значительная часть которых теперь будет отражаться в качестве расходов периода. Вместе с тем в отношении последнего у организаций все-таки могут возникнуть некоторые трудности с разграничением стадий исследований и разработок. Поэтому в ФСБУ 14/2022 целесообразно ввести примеры видов деятельности, характерных для этих двух стадий.

ВЫВОДЫ

Анализ влияния принятого четырнадцатого федерального стандарта на учетные процессы бизнеса выявил основные проблемы в данной области и обусловил ряд рекомендаций по их решению, в числе которых следующие:

- необходимо существенно доработать регламентации МСФО (IFRS) 13 и МСФО (IAS) 36, на которые ссылается ФСБУ 14/2022 для расчета справедливой стоимости и отражения обесценения нематериальных активов;
- требуется ввести в четырнадцатый федеральный стандарт:
 - указания, что гудвилл не входит в состав вышеназванных активов;
 - регламентации по исчислению суммы, которая была бы уплачена при отсутствии отсрочки/рассрочки платежа на период свыше 12 месяцев или меньший срок, установленный организацией;
 - принципы определения вышеназванного периода;
 - примеры видов деятельности, относящиеся к стадиям исследований и разработок;
 - примеры реализации на практике допустимых способов проведения переоценки нематериальных активов и вариантов списания их накопленной дооценки на нераспределенную прибыль (с бухгалтерскими проводками и суммами);
 - пояснения в отношении отражения в учете результатов переоценки;
 - примеры возможных вариаций метода уменьшаемого остатка;
 - дополнительные регламентации по исчислению ликвидационной стоимости;

- ссылку на МСФО (IFRS) 13, а не МСФО (IAS) 38 при определении активного рынка;
- отказ от вариантов начала и прекращения начисления амортизации «с 1-го числа месяца»;
- акцентировать внимание на развитии навыков применения профессионального суждения как в вузах, так и на практике;

- разрешить в Налоговом кодексе организациям самостоятельно определять стоимостные лимиты для отнесения объектов к амортизируемым активам.

Надеемся, что разработанные и предлагаемые рекомендации будут способствовать усилению положительного влияния ФСБУ 14/2022 на учетные процессы бизнеса.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Булыга Р.П. Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала. Дисс. ... докт. экон. наук. М.: Финансовый университет; 2005. 378 с.
2. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интеллектуальный капитал и его роль в оценке устойчивости экономического субъекта. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;(6):28–37.
3. Мельник М.В., Суглобов А.Е. Модернизация учетно-аналитических и контрольных процессов в условиях цифровизации экономики. *Проблемы экономики и юридической практики*. 2021;17(2):117–126.
4. Демина И.Д., Безруков Д.А. Гудвилл и оценка эффективности деятельности организации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(2):67–76. DOI: 10.26794/2408–9303–2020–7–2–67–76
5. Alakkas A.A., Alhumoudi H., Al-Matari E.M., Omer A.M. An empirical analysis of the impact of human capital as an intangible asset on environmental performance. *International Journal of Sustainable Development and Planning*. 2023;18(12):3831–3844. DOI: 10.18280/ijstdp.181215
6. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Бухгалтерский учет по-новому: проекты новых федеральных стандартов. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2017;5 (413):2–9.
7. Поленова С.Н. К вопросу признания и оценки нематериальных активов в бухгалтерском учете. *Экономика и социум*. 2017;4(35):1084–1090.
8. Рожнова О.В., Гирка Т.В. Проблемы признания нематериальных активов. *Известия МГТУ МАМИ*. 2013;5(1):77–80.
9. Khastar H., Sheikhattar M.R., Ghorbanifar M. Prioritizing intangible assets in developing competitive advantage through the process of network analysis: The case of information technology private corporations. *Journal of Information Technology Management*. 2017;9(3):449–476. DOI: 10.22059/JITM.2017.62018
10. Дружиловская Э.С. Новые правила оценки нематериальных активов в российском учете и их соотношение с требованиями МСФО. *Бухгалтер и закон*. 2017;2(182):2–19.
11. Устинова Я.И. Теория и методология учета интеллектуальной собственности. Дисс. ... докт. экон. наук. Новосибирск: НИИХ; 2020. 630 с.
12. Остаев Г.Я., Клычова Г.С., Шляпникова Е.А., Селезнева И.П., Селезнева И.А., Нуриева Р.И. Особенности документального оформления фактов хозяйственной жизни по приобретению, переоценке и списанию нематериальных активов. *Международный бухгалтерский учет*. 2023;26(6):668–691. DOI: 10.24891/ia.26.6.668
13. Bollen L., Vergauwen P., Schnieders S. Linking intellectual capital and intellectual property to company performance. *Management Decision*. 2005;43(9):1161–1185. DOI: 10.1108/00251740510626254
14. Козменкова С.В., Клычова Г.С., Иванова Д.В. Судебно-экономическая экспертиза нематериальных активов в свете нового ФСБУ 14/2022. Мат. междунар. науч.-практ. конф. (Казань, 23–24 мая 2023 г.). Казань: Казанский государственный аграрный университет; 2023:312–319.
15. Дружиловская Э.С. Справедливая стоимость: проблемы и перспективы использования в бухгалтерском учете. *Системное управление*. 2013;4(21):14.
16. Карпова Т.П., Карпова В.В. Идентификация и измерение стоимости нематериальных активов: оценочный и бухгалтерский подход. *Вестник Финансового университета*. 2017;21(3):166–176. DOI: 10.26794/2587–5671–2017–21–3–166–176
17. Chen V.Y.S., Keung E.C., Lin I.-M. Disclosure of Fair Value Measurement in Goodwill Impairment Test and Audit Fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. 2019;15(3):100160. DOI: 10.1016/j.jcae.2019.100160
18. Плотников В.С., Плотникова О.В. Гудвилл как капитализация стоимости транзакционных издержек по объединению бизнеса. *Экономический анализ: теория и практика*. 2017;16(1):145–159.

19. Устинова Я.И. Дефицит информации о нематериальных активах в финансовой отчетности и пути его преодоления. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(3):26–37. DOI: 10.26794/2408–9303–2020–7–3–26–37
20. Дружиловская Э.С. Совершенствование системы объектов оценки в российском бухгалтерском учете и отчетности. *Бухучет в здравоохранении*. 2022;11:15–25.
21. Castilla-Polo F., Ruiz-Rodríguez M.D.C. The disclosure of intangible assets in financial institutions: a content analysis. *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*. 2018;47(1):81–123. DOI: 10.1108/JIC-11–2016–0123
22. Копылова Е.К., Копылова Т.И. ФСБУ 14/2022: новации в амортизации объектов нематериальных активов. *Международный бухгалтерский учет*. 2023;26(2):149–166. DOI: 10.24891/ia.26.6.149
23. Тарасенко О.Н., Калюгина И.В. Формирование и раскрытие информации о нематериальных активах в соответствии с ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». Мат. нац. науч.-практ. конф. (Воронеж, 21–30 марта 2023 г.). Воронеж: ВГАУ им. Императора Петра I; 2023:312–319.
24. Dinh T., Kang H., Morris R.D., Schultze W. Evolution of intangible asset accounting: Evidence from Australia. *Journal of International Financial Management and Accounting*. 2018;29(3):247–279. DOI: 10.1111/jifm.12081

REFERENCES

1. Bulyga R.P. Methodological problems of accounting, analysis and audit of intellectual capital. Diss. ... doc. econ. sci. Moscow: Financial University; 2005. 378 p. (In Russ.).
2. Kogdenko V.G., Melnik M.V. Intellectual capital and its role in assessing the sustainability of an economic entity. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;(6):28–37. (In Russ.).
3. Melnik M.V., Suglov A.E. Modernization of accounting, analytical and control processes in the context of digitalization of the economy. *Problemy jekonomiki i juridicheskoy praktiki = Problems of economics and legal practice*. 2021;17(2):117–126. (In Russ.).
4. Demina I.D., Bezrukov D.A. Goodwill and assessment of organizational performance. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2020;7(2):67–76. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2020–7–2–67–76
5. Alakkas A.A., Alhumoudi H., Al-Matari E.M., Omer A.M. An empirical analysis of the impact of human capital as an intangible asset on environmental performance. *International Journal of Sustainable Development and Planning*. 2023;18(12):3831–3844. DOI: 10.18280/ijdp.181215
6. Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E.S. Accounting in a new way: drafts of new Federal Standards. *Buhgalterskij uchet v bjudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah = Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2017;5(413):2–9. (In Russ.).
7. Polenova S.N. On the issue of recognition and evaluation of intangible assets in accounting. *Jekonomika i socium = Economy and society*. 2017;4(35):1084–1090. (In Russ.).
8. Rozhnova O.V., Girka T.V. Problems of recognition of intangible assets. *Izvestija MGTU MAMI = News of MSTU MAMI*. 2013;5(1):77–80. (In Russ.).
9. Khastar H., Sheikhattar M.R., Ghorbanifar M. Prioritizing intangible assets in developing competitive advantage through the process of network analysis: The case of information technology private corporations. *Journal of Information Technology Management*. 2017;9(3):449–476. DOI: 10.22059/JITM.2017.62018
10. Druzhilovskaya E.S. New rules for intangible assets valuation in Russian accounting and their correlation with IFRS requirements. *Buhgalter i zakon = Accountant and law*. 2017;2(182):2–19. (In Russ.).
11. Ustinova Ya.I. Theory and methodology of intellectual property accounting. Diss. ... doc. econ. sci. Novosibirsk: NINH; 2020. 630 p. (In Russ.).
12. Ostae G. Ya., Klychova G.S., Shlyapnikova E.A., Selezneva I.P., Selezneva I.A., Nurieva R.I. Features of documenting the facts of economic life on the acquisition, revaluation and write-off of intangible assets. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2023;26(6):668–691. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.26.6.668
13. Bollen L., Vergauwen P., Schnieders S. Linking intellectual capital and intellectual property to company performance. *Management Decision*. 2005;43(9):1161–1185. DOI: 10.1108/00251740510626254
14. Kozmenkova S.V., Klychova G.S., Ivanova D.V. Forensic economic examination of intangible assets in the light of the new FAS 14/2022. Proc. int. sci. and pract. conf. (Kazan, May 23–24, 2023). Kazan: Kazan State Agrarian University; 2023. 956:312–319. (In Russ.).
15. Druzhilovskaya E.S. Fair value: problems and prospects for use in accounting. *Sistemnoe upravlenie = System management*. 2013;4(21):14. (In Russ.).

16. Karpova T.P., Karpova V.V. Identification and measurement of the value of intangible assets: a valuation and accounting approach. *Vestnik Finansovogo universiteta = Bulletin of the Financial University*. 2017;21(3):166–176. (In Russ.). DOI: 10.26794/2587–5671–2017–21–3–166–176
17. Chen V.Y.S., Keung E.C., Lin I.-M. Disclosure of Fair Value Measurement in Goodwill Impairment Test and Audit Fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. 2019;15(3):100160. DOI: 10.1016/j.jcae.2019.100160
18. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Goodwill as capitalization of the value of transaction costs of a business combination. *Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika = Economic analysis: theory and practice*. 2017;16(1):145–159. (In Russ.).
19. Ustinova Ya.I. Lack of information about intangible assets in financial statements and ways to overcome it. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2020;7(3):26–37. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2020–7–3–26–37
20. Druzhilovskaya E.S. Improving the system of valuation objects in Russian accounting and reporting. *Buhuchet v zdrazavohranenii = Accounting in healthcare*. 2022;11:15–25. (In Russ.).
21. Castilla-Polo F., Ruiz-Rodríguez M.D.C. The disclosure of intangible assets in financial institutions: a content analysis. *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*. 2018;47(1):81–123. DOI: 10.1108/JIC-11-2016-0123
22. Kopylova E.K., Kopylova T.I. FAS 14/2022: innovations in the depreciation of intangible assets. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchets = International accounting*. 2023;26(2):149–166. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.26.6.149
23. Tarasenko O.N., Kalyugina I.V. Formation and disclosure of information on intangible assets in accordance with FAS 14/2022 “Intangible assets”. Collection of materials of the national scientific and practical conference. (Voronezh, March 21–30, 2023). Voronezh: VSAU; 2023:312–319. (In Russ.).
24. Dinh T., Kang H., Morris R.D., Schultze W. Evolution of intangible asset accounting: Evidence from Australia. *Journal of International Financial Management and Accounting*. 2018;29(3):247–279. DOI: 10.1111/jifm.12081

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Эмилия Сергеевна Дружиловская — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Института экономики, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия

Emilia S. Druzhilovskaya — Cand. Sci. (Econ.), Associate professor of the Accounting Department in the Institute of Economics, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
<https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>
 druzhilovskaya@yandex.ru

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

Татьяна Юрьевна Дружиловская — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия

Tatyana Yu. Druzhilovskaya — Dr. Sci (Econ.), Professor of the Accounting Department in the Institute of Economics, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
<https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>
 tdruzhilovskaya@yandex.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
 Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 09.01.2024; после рецензирования 29.01.2024; принята к публикации 22.04.2024.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 09.01.2024; revised on 29.01.2024 and accepted for publication on 22.04.2024.

The authors read and approved the final version of the manuscript.