

ЦЕНТРАЛЬНЫЙ БАНК РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

РАЗЪЯСНЕНИЯ

от 19 апреля 2017 года

ПО ВОПРОСАМ,

СВЯЗАННЫМ С ПРИМЕНЕНИЕМ ПОЛОЖЕНИЯ БАНКА РОССИИ
ОТ 22.09.2015 N 492-П "ОТРАСЛЕВОЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ,
ИНВЕСТИЦИОННОГО ИМУЩЕСТВА, ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ,
ПРЕДНАЗНАЧЕННЫХ ДЛЯ ПРОДАЖИ, ЗАПАСОВ, СРЕДСТВ ТРУДА
И ПРЕДМЕТОВ ТРУДА, ПОЛУЧЕННЫХ ПО ДОГОВОРАМ ОТСТУПНОГО,
ЗАЛОГА, НАЗНАЧЕНИЕ КОТОРЫХ НЕ ОПРЕДЕЛЕНО, ИМУЩЕСТВА
И (ИЛИ) ЕГО ГОДНЫХ ОСТАТКОВ, ПОЛУЧЕННЫХ В СВЯЗИ С ОТКАЗОМ
СТРАХОВАТЕЛЯ (ВЫГОДОПРИБРЕТАТЕЛЯ) ОТ ПРАВА СОБСТВЕННОСТИ
НА ЗАСТРАХОВАННОЕ ИМУЩЕСТВО, В НЕКРЕДИТНЫХ ФИНАНСОВЫХ
ОРГАНИЗАЦИЯХ" (ДАЛЕЕ - ПОЛОЖЕНИЕ N 492-П).
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

N вопро са	Вопрос	Разъяснения Банка России
1	<p>Пунктом 3.1 Положения 492-П определены критерии признания объекта в качестве нематериального актива, в том числе, одним из обязательных условий признания является возможность ограничения доступа иных лиц к</p>	<p>Пунктом 3.1 Положения N 492-П определены критерии признания нематериальных активов. Неисключительные права на объекты интеллектуальной собственности, подтвержденные соответствующим договором и предназначенные для использования в течение более чем 12 месяцев, относятся к нематериальным активам. НФО ограничивает доступ иных лиц к экономическим выгодам от использования</p>

	<p>экономическим выгодам от использования объекта (организация имеет контроль над объектом).</p> <p>Правильно ли, что объекты, по которым некредитной финансовой организации (далее - НФО) переданы неисключительные права (например, лицензии, права на использование которых получены по сублицензионным договорам на период свыше 12 месяцев), не могут быть отнесены в состав нематериальных активов, так как не удовлетворяют критерию ограничения доступа иных лиц к экономическим выгодам от использования объекта?</p>	<p>приобретенных ею неисключительных прав на объекты интеллектуальной собственности (на лицензии по сублицензионным договорам).</p>
2	<p>Согласно пунктам 3.1 и 3.5 Положения N 492-П нематериальным активом признается объект, на который НФО имеет исключительные права, а также контроль. Пунктом 3.2 Положения N 492-П определено, что к нематериальным активам в том числе относятся лицензии.</p> <p>Статьей 1236 части 2 Гражданского кодекса Российской Федерации установлено, что лицензии приобретаются по лицензионным договорам, которые предполагают предоставление права использования результата интеллектуальной деятельности.</p> <p>В отличие от МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы" (далее - МСФО (IAS) 38) в Положении по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ N 14/2007) определено, что к нематериальным активам лицензии не относятся.</p> <p>Просим пояснить порядок учета прав использования программных продуктов, приобретенных по лицензионным договорам (лицензий)?</p>	<p>Согласно пунктам 3.1 и 3.2 Положения N 492-П неисключительные права на объекты интеллектуальной собственности, подтвержденные соответствующим договором (например, лицензионным договором на приобретение прав использования программных продуктов (лицензий) и предназначенные для использования в течение более чем 12 месяцев, относятся к нематериальным активам.</p>
3	<p>Положением N 492-П, как и МСФО (IAS) 38, не предусмотрено относить клиентскую базу к нематериальным активам.</p> <p>В таблице 17.1 Положения Банка России от 03.02.2016 N 532-П Отраслевой стандарт бухгалтерского учета "Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности</p>	<p>В соответствии с пунктами 9 и 10 МСФО (IAS) 38, если такая статья расходов как "клиентская база" не отвечает определению нематериального актива, а именно критериям идентифицируемости, контроля над ресурсом и наличия будущих экономических выгод, то она не может быть признана нематериальным активом.</p> <p>Согласно пункту 63 МСФО (IAS) 38 клиентские базы и аналогичные по существу статьи, созданные самой организацией, не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.</p>

	<p>профессиональных участников рынка ценных бумаг, акционерных инвестиционных фондов, организаторов торговли, центральных контрагентов, клиринговых организаций, специализированных депозитариев инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда, управляющих компаний инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда, бюро кредитных историй, кредитных рейтинговых агентств, страховых брокеров" в перечне нематериальных активов отражены: программное обеспечение, лицензии и франшизы, клиентская база.</p> <p>Просим пояснить, каким документом должны подтверждаться права НФО на клиентскую базу?</p>	<p>Согласно пункту 64 МСФО (IAS) 38 затраты на клиентские базы и аналогичные по существу статьи, созданные самой организацией, невозможно отличить от затрат на развитие бизнеса в целом. Следовательно, такие статьи не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.</p> <p>Юридические права на защиту или иные формы контроля отношений с клиентами должны быть оформлены в соответствии с законодательством Российской Федерации.</p> <p>Согласно пункту 16 МСФО (IAS) 38 в некоторых случаях организация имеет определенную клиентскую базу или долю рынка и ожидает, что благодаря приложенным усилиям по построению отношений с клиентами и поддержанию их лояльности, клиенты будут продолжать коммерческие операции с организацией. Тем не менее при отсутствии юридических прав на защиту или иных форм контроля отношений с клиентами или лояльности клиентов к организации, как правило, организация не имеет достаточного контроля над экономическими выгодами, ожидаемыми от сотрудничества с клиентами и их лояльности, для того чтобы такие статьи (например, клиентская база, доли рынка, отношения с клиентами и лояльность клиентов) отвечали определению нематериальных активов. При отсутствии юридических прав на защиту отношений с клиентами наличие операций обмена, предметом которых являются те же самые или аналогичные, но не основанные на договоре отношения с клиентами (за исключением обмена в рамках операции по объединению бизнесов), является свидетельством того, что организация все же способна контролировать будущие экономические выгоды, проистекающие из отношений с клиентами. Поскольку такие операции обмена также являются свидетельством того, что отношения с клиентами являются отделимыми, эти отношения с клиентами отвечают определению нематериального актива.</p> <p>Права общества на клиентскую базу признаются в составе нематериальных активов только в случае их соответствия критериям признания нематериальных активов, установленных Положением N 492-П и МСФО (IAS) 38.</p>
4	<p>Просим разъяснить, будут ли относиться к категории нематериальных активов неисключительные права на объекты интеллектуальной собственности, предназначенные для использования в течение менее чем 12 месяцев?</p> <p>Правильно ли то, что объекты интеллектуальной собственности, предназначенные для использования в течение срока не более 12 месяцев, следует отражать на балансовом счете N 61403 "Авансы (предоплаты), уплаченные по другим операциям"?</p>	<p>В соответствии с пунктом 3.1 Положения N 492-П одним из условий признания объекта в качестве нематериального актива является срок его использования в течение более чем 12 месяцев.</p> <p>Таким образом, неисключительные права на объекты интеллектуальной собственности, предназначенные для использования в течение менее чем 12 месяцев, не соответствуют критериям признания объектов в качестве нематериальных активов, установленных пунктом 3.1 Положения N 492-П, и не могут быть отнесены к нематериальным активам.</p> <p>Порядок отражения в бухгалтерском учете операций по приобретению неисключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, предназначенные для использования в течение срока менее чем 12 месяцев, НФО определяет самостоятельно в стандартах экономического субъекта.</p> <p>В соответствии с пунктом 6.25 Положения Банка России от 02.09.2015 N 486-П "О Плани счетов бухгалтерского учета в некредитных финансовых организациях и порядке его применения" (далее - Положение N 486-П) по дебету счета N 61403 "Авансы</p>

		<p>(предоплаты), уплаченные по другим операциям" отражаются суммы уплаченных авансов (предоплат) за абонентскую плату, суммы уплаченных авансом страховых взносов, суммы предоплаты, уплаченные за информационно-консультационные услуги, сопровождение программных продуктов, рекламу, подписку на периодические издания, и другие аналогичные платежи.</p> <p>Пунктом 6.25 Положения N 486-П установлено, что суммы уплаченных авансов (предоплат) подлежат отнесению на счета по учету соответствующих расходов пропорционально прошедшему временному интервалу.</p> <p>Таким образом, сумма, уплаченная контрагенту за неисключительные права на объект интеллектуальной собственности, который не удовлетворяет критериям признания в качестве нематериального актива, установленным Положением N 492-П, и предназначен для использования в течение не более чем 12 месяцев, может быть отражена на счете N 61403 "Авансы (предоплаты), уплаченные по другим операциям" и затем списываться пропорционально прошедшему временному интервалу на счета по учету расходов в течение установленного срока использования указанного объекта, составляющего не более 12 месяцев.</p>
5	<p>Вправе ли НФО закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета порядок включения затрат по доработке программного обеспечения в балансовую стоимость нематериального актива?</p>	<p>Увеличение стоимости нематериального актива путем модернизации Положением N 492-П не предусмотрено.</p> <p>Пунктом 20 МСФО (IAS) 38 установлено следующее: "Природа нематериальных активов такова, что во многих случаях совершенствование или частичная замена подобных активов не производится. Следовательно, большинство последующих затрат, скорее всего, будет обеспечивать ожидаемые будущие экономические выгоды, заключенные в существующем нематериальном активе, но не будет удовлетворять определению нематериального актива и критериям признания, установленным в настоящем стандарте. Кроме того, зачастую бывает трудно отнести последующие затраты непосредственно к конкретному нематериальному активу, а не к бизнесу в целом. Таким образом, лишь изредка последующие затраты - затраты, понесенные после первоначального признания приобретенного нематериального актива или завершения создания нематериального актива организацией самостоятельно, - признаются в составе балансовой стоимости актива."</p> <p>Пунктом 9.1 Положения N 492-П установлено, что при применении Положения N 492-П необходимо руководствоваться МСФО и Разъяснениями МСФО, принимаемыми Фондом МСФО, введенными в действие на территории Российской Федерации.</p> <p>Таким образом, учитывая нормы пункта 20 МСФО (IAS) 38, последующие затраты, связанные с нематериальным активом, в том числе затраты на модернизацию и доработку программного обеспечения, НФО имеет право отнести на увеличение балансовой стоимости нематериального актива при условии, что эти затраты отвечают определению нематериального актива и критериям признания нематериальных активов, установленным пунктом 3.1 Положения N 492-П.</p>
6	<p>Вопрос реклассификации расходов будущих периодов (далее - РБП) в нематериальные активы.</p>	<p>Объекты, удовлетворяющие на дату своего первоначального признания критериям нематериального актива, установленным Положением N 492-П, но на дату</p>

	<p>Правильно ли мы понимаем, что если по состоянию на 01.01.2017 остаточный срок использования актива, ранее учитываемого как РБП, меньше 12 месяцев, то тогда данный актив не классифицируется как нематериальный актив, так как не выполняется одно из условий признания (объект предназначен для использования в течение более чем 12 месяцев)?</p>	<p>перехода на ОСБУ имеют остаточный срок полезного использования менее 12 месяцев, с 01.01.2017 признаются в составе нематериальных активов. Бухгалтерский учет нематериальных активов ведется в соответствии с нормами главы 3 Положения N 492-П.</p> <p>Сумма, уплаченная контрагенту за объект, предназначенный для использования не более чем 12 месяцев (начиная с даты первоначального признания), может быть отражена на счете N 61403 "Авансы (предоплаты), уплаченные по другим операциям" и затем списываться пропорционально прошедшему временному интервалу на счета по учету расходов в течение установленного срока использования указанного объекта, составляющего не более 12 месяцев, либо единовременно отражается в составе расходов.</p> <p>Таким образом, суммы, учитываемые на счете 97 "Расходы будущих периодов", в зависимости от их классификации могут быть перенесены на счет N 60901 "Нематериальные активы", либо на счет N 61403 "Авансы (предоплаты), уплаченные по другим операциям".</p>
7	<p>Какими бухгалтерскими записями отражается выручка от реализации нематериального актива, определенная по договору купли-продажи?</p>	<p>В соответствии с пунктом 3.40.2 Положения N 492-П выручка от реализации нематериального актива, определенная по договору купли-продажи, отражается следующей бухгалтерской записью:</p> <p>Дебет счета по учету расчетов с покупателями и клиентами или счета по учету денежных средств Кредит счета N 61209 "Выбытие (реализация) имущества".</p>
8	<p>По какой стоимости необходимо переносить остатки по нематериальным активам?</p>	<p>Входящие остатки по нематериальным активам необходимо отразить по первоначальной стоимости за минусом начисленной амортизации и накопленных убытков от обесценения либо по переоцененной стоимости.</p>
9	<p>НФО при формировании стоимости нематериальных активов не включает суммы НДС в стоимость объектов, а единовременно относит сумму НДС на затраты в соответствии со своей учетной политикой, а также пунктом 5 статьи 170 Налогового Кодекса Российской Федерации.</p> <p>Правильно ли, что в соответствии с пунктом 3.8 Положения N 492-П НФО имеет право не включать в стоимость нематериальных активов сумму НДС, а относить ее на затраты единовременно, если это будет определено в учетной политике НФО?</p>	<p>В соответствии с пунктом 3.8 Положения N 492-П конкретный состав расходов на приобретение и создание нематериального актива, а также затрат, не подлежащих включению в состав таких расходов, при необходимости определяется НФО в стандартах экономического субъекта или иных внутренних документах.</p> <p>НФО, применяющая пункт 5 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, при формировании в бухгалтерском учете первоначальной стоимости нематериальных активов, включает в нее сумму НДС, уплаченную контрагенту (поставщику) и не подлежащую возмещению в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.</p> <p>Порядок отражения в бухгалтерском учете сумм НДС и формирования первоначальной стоимости нематериальных активов должен быть определен учетной политикой НФО в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.</p>