



РОСАТОМ

Методологические вопросы бухгалтерского учета нематериальных активов

Материалы к заседанию рабочей группы по содействию бизнесу в капитализации интеллектуальной собственности и оценке нематериальных активов, 12.12.2023

Ершов Юрий Константинович

Советник отдела методологии учета, Госкорпорация «Росатом»

1.

**Вопросы капитализации расходов
по развитию и модернизации
(доработке) нематериальных
активов в виде информационных
систем**

1.1. Формулировка вопроса

№ п/п	Вопрос
1.	<p>Согласно п. 28 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», утвержденного приказом Минфина России от 30.05.2022 № 86н, 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.</p> <p>ФСБУ 14/2022 не содержит детальных указаний, какие нормативные показатели функционирования информационных систем должны улучшиться при их доработке, чтобы капитализировать расходы.</p> <p>Вопрос, улучшение каких нормативных показателей функционирования информационных систем будет являться основанием для капитализации расходов по развитию и модернизации (доработке) информационных систем?</p>
2.	Какие расходы по доработке информационных систем не подлежат капитализации (признаются расходами периода)?
3.	Какие нормативные акты при этом использовать?

1.2. Нормативная база

№ п/п	Наименование нормативного акта и др.
1.	ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»
2.	ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»
3.	МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»
4.	ГОСТ Р ИСО/МЭК 14764-2002 «Информационная технология. Сопровождение программных средств», утвержденный постановлением Госстандарта России от 25.06.2022 № 248-ст
5.	ГОСТ Р ИСО/МЭК 12207-2010 «Информационная технология. Системная и программная инженерия. Процессы жизненного цикла программных средств», утвержденный приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 30.11.2010 № 631-ст
6.	ГОСТ Р ИСО/МЭК 90003-2014 «Разработка программных продуктов. Руководящие указания по применению ИСО 9001:2008 при разработке программных продуктов», утвержденный приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 23.10.2014 № 1405-ст
7.	Письмо Министерства цифрового развития, связи и массовых коммуникаций РФ от 07.09.2021 № П11-2-05-200-38749

1.3. Предлагаемый подход

№ п/п	Подход	Комментарии
1.	Расходы, направленные на существенное повышение характеристик существующих информационных систем, капитализируются в их стоимость.	ГОСТ Р ИСО/МЭК 14764-2002 «Информационная технология. Сопровождение программных средств» (п. 4) выделяет: 1. Полное сопровождение (модификация программного обеспечения после поставки для повышения его характеристик или улучшения его сопровождаемости). Полное сопровождение обеспечивает модернизацию (усовершенствование) в интересах пользователя, уточнение соответствующих программных документов и его перепрограммирование для улучшения рабочих характеристик, сопровождаемости и других атрибутов программного средства.
2.	Затраты на сопровождение информационных систем на всех стадиях жизненного цикла с целью поддержания эффективности эксплуатации информационных систем относятся на расходы текущего периода.	ГОСТ Р ИСО/МЭК 14764-2002 «Информационная технология. Сопровождение программных средств» (п. 4) выделяет: 1. Адаптивное сопровождение (изменение, модификация программного продукта после поставки, обеспечивающее его работоспособность в измененных или изменяющихся условиях. 2. Корректирующее сопровождение (реактивное изменение программного продукта, выполняемое после его поставки для корректировки обнаруженных проблем, ошибок. 3. Профилактическое сопровождение (модификация программного продукта после поставки в целях обнаружения и корректировки имеющихся в нем скрытых ошибок для предотвращения явного проявления этих ошибок при эксплуатации данного продукта.

1.4. Существенное повышение характеристик ИС

№ п/п	Признаки существенного повышения характеристик ИС
1.	В результате выполнения работ возникают блоки/модули информационной системы
2.	Данные блоки/модули/функциональности могут быть отделены от развиваемой ИТ-системы
3.	Срок полезного использования блоков/модулей отличается от срока полезного использования развиваемой ИТ-системы
4.	Ожидается получение экономических выгод от использования блоков/модулей ИС (путем заключения лицензионного договора, использования в деятельности организации и т.д.)
5.	Результат работ по договору имеет самостоятельное значение и его применение (использование) может быть продемонстрировано
6.	Имеет место существенное расширение функциональности ИС

При этом не обязательно соблюдение всех признаков, ключевое значение имеет наличие факта существенного расширения функциональности информационной системы (п. 6).

1.5. Существенное расширение функциональности ИС

№ п/п	Признаки существенного расширения функциональности ИС
1.	Расширение \ доработка сразу нескольких независимых интерфейсов и таблиц
2.	Создание новых интерфейсов \ таблиц
3.	Создание нового отчета на существующих данных (жесткой структуры)
4.	Написание нового кода \ редакция существующего кода (ранее показатель не существовал или не рассчитывался автоматически)
5.	Создание нового потока данных

Оценка соблюдения вышеуказанных признаков производится экспертом (группой экспертов) в соответствующей области.

1.6. Расходы по сопровождению ИС, признаваемые расходами периода (примеры)

№ п/п	Наименование
1.	Мониторинг функционирования (в том числе, производительности, отказоустойчивости и соблюдения информационной безопасности) программ для ЭВМ, баз данных и устранение ошибок и сбоев в работе программ для ЭВМ, баз данных, в том числе путем тестирования, а также иными способами и средствами
2.	Исправление ошибок, несоответствий, инцидентов, дефектов, в том числе в рамках существующих или новых версий программ для ЭВМ, баз данных и мер, направленных на решение таких инцидентов
3.	Профилактическая модификация программ для ЭВМ, баз данных после поставки в целях обнаружения и корректировки имеющихся в нем скрытых ошибок для предотвращения явного проявления этих ошибок при эксплуатации данных программ для ЭВМ, баз данных
4.	Адаптация, сборка, установка, тестирование обновленных версий и доведение таких новых версий до пользователей, проверка наличия всех новых версий у пользователей
5.	Адаптация, настройка и дальнейшая техподдержка программ для ЭВМ, баз данных с учетом особенностей программно-аппаратной среды пользователя или исполнителя
6.	Аудит (анализ, обследование, мониторинг и т.д.) установленного у заказчика или исполнителя ПО на совместимость с программно-аппаратной средой заказчика/исполнителя, предназначенной для использования программ для ЭВМ, баз данных
7.	Обеспечение автоматического обновления нормативно-справочной информации, необходимой для функционирования программ для ЭВМ, баз данных в соответствии с требованиями Российской Федерации
8.	Прием обращений пользователей программ для ЭВМ, баз данных, выполнение работ/услуг, связанных с такими обращениями
9.	Информационно-справочная поддержка функционирования программ для ЭВМ, баз данных, в том числе рекомендации, консультации по установке, настройке и работе программ для ЭВМ, баз данных, восстановлению работоспособности, по типовому функционалу и его обновлению, модификации и аналогичных консультаций, связанных с использованием программ для ЭВМ, баз данных
10.	Консультирование, обучение, тренинги по вопросам использования (работы) программ для ЭВМ, баз данных, по его функционалу

2.

**Вопросы капитализации
затрат на НИОКР в стоимость
НМА: стадия исследований и
стадия разработок**

2.1. Формулировка вопроса

№ п/п	Вопрос
1.	<p>Согласно п. 17.4 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденного приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н, затраты, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, отражаются в бухгалтерском учете организации с подразделением на затраты, относящиеся:</p> <p>а) к стадии исследований, то есть стадии выполнения уникальных изысканий, целью которых является получение новых научных или технических знаний и достижений;</p> <p>б) к стадии разработок, то есть стадии применения результатов стадии исследований или иных знаний для планирования и проектирования производства новых или значительно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем, услуг до начала их производства в коммерческих целях или использования.</p> <p>Для целей бухгалтерского учета отнесение конкретных научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, выполняемых для создания объекта нематериальных активов, к стадии исследований или стадии разработок организация осуществляет самостоятельно.</p> <p>В силу п. 17.6 ФСБУ 26/2020 не признаются капитальными вложениями в объект нематериальных активов относящиеся к стадии исследований фактические затраты.</p> <p>ФСБУ 26/2020 не содержит детальных указаний, как разграничить расходы на стадии исследований и расходы на стадии разработок.</p> <p>Вопрос, какие критерии использовать для разграничения расходов на стадии исследований и расходов на стадии разработок?</p>
2.	Какие нормативные акты при этом использовать?

2.2. Нормативная база

№ п/п	Наименование нормативного акта и др.
1.	ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»
2.	ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»
3.	МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»
4.	Гражданский кодекс РФ
5.	Федеральный закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»
6.	ГОСТ Р 15.101-2021 «Система разработки и постановки продукции на производство. Порядок выполнения научно-исследовательских работ», утвержденный приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 24.08.2021 № 784-ст
7.	ГОСТ Р 15.301—2016 «Система разработки и постановки продукции на производство. Продукция производственно-технического назначения. Порядок разработки и постановки продукции на производство», утвержденный приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 31.10.2016 № 1541-ст
8.	ГОСТ Р ИСО/МЭК 12207-2010 «Информационная технология. Системная и программная инженерия. Процессы жизненного цикла программных средств», утвержденный приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 30.11.2010 № 631-ст
9.	ГОСТ Р 51904-2002 «Программное обеспечение встроенных систем. Общие требования к разработке и документированию», утвержденный постановлением Госстандарта России от 25.06.2002 № 247-ст

2.3. Определение научно-исследовательской работы

№ п/п	Нормативный акт	Определения, касающиеся НИР
1.	Гражданский кодекс РФ (п. 1 ст. 769)	По договору на выполнение научно-исследовательских работ исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а по договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ - разработать образец нового изделия или новую технологию, а также техническую и (или) конструкторскую документацию на них, а заказчик обязуется принять работу и оплатить ее.
2.	Федеральный закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (ст. 2)	<p>Научная (научно-исследовательская) деятельность - деятельность, направленная на получение и применение новых знаний, в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none">• фундаментальные научные исследования - экспериментальная или теоретическая деятельность, направленная на получение новых знаний об основных закономерностях строения, функционирования и развития человека, общества, окружающей среды;• прикладные научные исследования - исследования, направленные преимущественно на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач;• поисковые научные исследования - исследования, направленные на получение новых знаний в целях их последующего практического применения (ориентированные научные исследования) и (или) на применение новых знаний (прикладные научные исследования) и проводимые путем выполнения научно-исследовательских работ.
3.	ГОСТ Р 15.101-2021 «Система разработки и постановки продукции на производство. Порядок выполнения научно-исследовательских работ» (п. 3.1.1.)	Научно-исследовательская работа (НИР) представляет собой комплекс теоретических и (или) экспериментальных исследований, проводимых по техническому заданию на НИР, с целью получения обоснованных исходных данных, изыскания принципов и путей создания (модернизации) продукции.

2.4. Этапы выполнения НИР

№ п/п	Нормативный акт	Этапы выполнения НИР (в общем случае)
1.	ГОСТ Р 15.101-2021 «Система разработки и постановки продукции на производство. Порядок выполнения научно-исследовательских работ» (п. 4.4)	<ol style="list-style-type: none"><li data-bbox="595 259 1785 372">1. Выбор направления исследований для определения оптимального варианта направления исследований на основе анализа состояния исследуемой проблемы, в том числе результатов патентных исследований и сравнительной оценки вариантов возможных решений с учетом результатов прогнозных исследований, проводившихся по аналогичным проблемам;<li data-bbox="595 390 1785 478">2. Теоретические и экспериментальные исследования, целью которых является получение достаточных теоретических и достоверных экспериментальных результатов исследований для решения поставленных перед НИР задач;<li data-bbox="595 496 1785 584">3. Обобщение и оценка результатов исследований, выпуск ОНТД по НИР для оценки эффективности полученных результатов в сравнении с современным научно-техническим уровнем (в том числе оценки создания конкурентоспособной продукции);<li data-bbox="595 602 1785 624">4. Предъявление работы к приемке и ее приемка. <p data-bbox="595 643 1785 755">Для экспериментальной проверки возможности создания образца продукции и определения его технических характеристик, проверки правильности результатов теоретических исследований и выбора оптимального технического и конструкторско-технологического решения в процессе выполнения НИР при необходимости создают макеты, модели, экспериментальные образцы.</p>

2.5. Этапы выполнения прикладных НИР

№ п/п	Нормативный акт	Этапы выполнения прикладных НИР
1.	ГОСТ Р 15.101-2021 «Система разработки и постановки продукции на производство. Порядок выполнения научно-исследовательских работ» (приложение А)	<p>1. Выбор направления исследований На этом этапе проводят:</p> <ul style="list-style-type: none">- общее ознакомление с проблемой, по которой следует выполнить исследование;- ознакомление с литературой и классификация наиболее актуальных направлений;- формулирование гипотезы, описывающей ожидаемые результаты;- предварительную оценку ожидаемых результатов. <p>2. Формулировка цели и задач исследования На этом этапе проводят:</p> <ul style="list-style-type: none">- подбор и составление библиографических списков отечественной и зарубежной литературы;- изучение научно-технических отчетов по теме различных организаций соответствующего профиля;- составление аннотаций источников;- составление рефератов по теме;- анализ, сопоставление, критику прорабатываемой информации;- обобщение, критику, составление собственного суждения по проработанным вопросам;- формулирование методических выводов по обзору информации;- формулирование цели и задач исследования. <p>3. Моделирование На этом этапе проводят:</p> <ul style="list-style-type: none">- изучение физической сущности (природы) процессов и явлений, определяющих основные качества исследуемого объекта;- выполнение предварительных (поисковых) экспериментов;- формулирование гипотезы, выбор и обоснование физической модели;- математизацию модели;- получение аналитических выражений;- теоретический анализ полученных закономерностей.

2.5. Этапы выполнения прикладных НИР

№ п/п	Нормативный акт	Этапы выполнения прикладных НИР
2.	ГОСТ Р 15.101-2021 «Система разработки и постановки продукции на производство. Порядок выполнения научных-исследовательских работ» (приложение А)	<p>4. Экспериментальные исследования На этом этапе проводят:</p> <ul style="list-style-type: none">- разработку цели и задач эксперимента, планирование эксперимента;- разработку программы исследований;- выбор средств измерений; при отсутствии необходимых средств измерений - разработку новых средств измерений;- конструирование приборов, макетов, аппаратов, моделей, стендов, установок и других средств проведения и обеспечения эксперимента;- обоснование способов измерений, разработку методик выполнения измерений и их аттестацию;- проведение эксперимента; обработку результатов измерений. <p>5. Анализ, обобщение, оценка результатов исследований, выпуск ОНТД по НИР На этом этапе проводят:</p> <ul style="list-style-type: none">- анализ теоретико-экспериментальных исследований;- сопоставление эксперимента с теорией; анализ расхождений;- уточнение теоретических моделей;- повторение экспериментов или проведение дополнительных экспериментов и их анализ до момента достижения цели исследований;- переформулирование предварительной гипотезы и утверждения, т.е. научный результат проведенного исследования;- формулирование научных, производственных и других выводов;- составление научно-технического отчета о НИР;- рецензирование; составление доклада; корректировку рукописи. <p>6. Внедрение результатов и определение экономической эффективности На этом этапе проводят:</p> <ul style="list-style-type: none">- разработку проекта технического задания на ОКР;- внедрение результатов исследования на производстве, у заказчика и т.д.;- определение экономического эффекта.

2.6. Этапы выполнения ОКР

№ п/п	Нормативный акт	Этапы выполнения ОКР
1.	ГОСТ Р 15.301—2016 «Система разработки и постановки продукции на производство. Продукция производственно-технического назначения. Порядок разработки и постановки продукции на производство» (п. 4.7)	<p>Стадия «Разработка» и стадия «Производство» в общем случае предусматривает:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Разработку технического задания на ОКР2. Разработку конструкторской и технической документации3. Изготовление опытных образцов4. Испытание опытных образцов5. Приемку результатов ОКР6. Доработку рабочей конструкторской документации опытного образца7. Постановку на производство, включая подготовку производства, освоение производства (изготовление установочной серии, квалификационные испытания).

2.7. Общие принципы капитализации расходов при реализации ИТ проектов (практика предприятий Росатома)

Затраты на создание и развитие прикладного ПО могут формировать стоимость объекта НМА (нового или существующего) или относиться к расходам текущего периода в зависимости от стадии жизненного цикла (этапа) ИТ-проекта на которой они осуществлены, а также конкретного вида работ, по которым такие затраты понесены.

№ п/п	Этапы реализации ИТ проектов	Комментарии
1.	Выявление потребности	На данном этапе осуществляется выявление и формализация потребности в реализации ИТ-проекта.
2.	Оценка	На данном этапе определяются основные подходы к реализации и оцениваются ключевые параметры предполагаемого к реализации ИТ-проекта, принимается решение об одобрении лимита и источника финансирования ИТ-проекта.
3.	Подготовка	Организация работы, формирование команды проекта
4.	Проектирование	Определяются детальные требования и характеристики ИС, подготавливается технический проект.
5.	Создание решения	На данном этапе разрабатывается или модифицируется и/или настраивается ИС в соответствии с требованиями к ИС и результатами проектирования, осуществляется подготовка эксплуатационной документации, обучение ключевых пользователей.
6.	Подготовка к запуску	Осуществляется подготовка ИС для целевого использования, постоянной эксплуатации, обучение конечных пользователей, развертывание ИС на мощностях заказчика, проведение опытной эксплуатации.
7.	Запуск и поддержка	Осуществляется передача ИС в целевое использование, постоянную эксплуатацию и на сопровождение службы поддержки, подтверждается соответствие ИС техническому проекту.
8.	Мониторинг	На данном этапе проводится анализ соответствия результатов ИТ-проекта целям ИТ-проекта.

2.7. Общие принципы капитализации расходов при реализации ИТ проектов (практика предприятий Росатома)

№ п/п	Этапы реализации ИТ проектов	Решение для ИС на основе типовых решений	Решение для нетиповых ИС
1.	Выявление потребности	расходы периода	расходы периода
2.	Оценка	расходы периода	расходы периода
3.	Подготовка	расходы периода	расходы периода
4.	Проектирование	капитализация	расходы периода
5.	Создание решения	капитализация	капитализация
6.	Подготовка к запуску	капитализация	капитализация
7.	Запуск и поддержка	расходы периода	расходы периода
8.	Мониторинг	расходы периода	расходы периода

Примечание: для ИС, создающихся в Организациях на основании типовых решений производителей программных средств, техническая осуществимость может быть подтверждена после формирования требований к ИС, формализованных в техническом задании, то есть после этапа 2 «Подготовка». Для нетиповых ИС, самостоятельно разрабатываемых в Организациях, техническая осуществимость может быть подтверждена только после этапа 3 «Проектирование». Расходы на создание такой ИС следует капитализировать на этапах 4 «Создание решения», 5 «Подготовка к запуску». Затраты на выполнение остальных этапов жизненного цикла ИТ-проекта подлежат отражению в составе расходов текущего периода.

Вопросы



Спасибо за внимание

Ершов Юрий Константинович
Советник отдела методологии учета ГК «Росатом»

E-mail: YKErshov@rosatom.ru
www.rosatom.ru

12.12.2023