УТВЕРЖДЕНО

Решением Правления СРО ААС

от 21.06.2024 года (протокол № 684)

**Комитет по стандартизации и методологии учета и отчетности**

***Вопросы и ответы по ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»[[1]](#footnote-1).***

Ответы на вопросы по применению требований ФСБУ 14/2022 были подготовлены Комитетом по стандартизации и методологии учета и отчетности для содействия членам СРО ААС в применении положений законодательства 22 декабря 2023 года, дополнены 14 июня 2024 года и актуальны на эту дату.

Позиция Комитета СРО ААС не может рассматриваться как официальное толкование требований нормативных правовых актов. Позиция органов Федерального казначейства, Минфина России или суда по указанным вопросам может отличаться от позиции Комитета СРО ААС.

# Признание и классификация объектов нематериальных активов

## Являются ли одинаковыми критерии признания нематериальных активов в ФСБУ 14/2022 и в МСФО (IAS) 38[[2]](#footnote-2)?

Критерии признания нематериальных активов (далее – НМА), указанные в пункте 4 ФСБУ 14/2022, не являются точным перечислением критериев, изложенных в МСФО (IAS) 38.

Согласно пункту 4 ФСБУ 14/2022 для целей бухгалтерского учета объектом нематериальных активов считается актив, характеризующийся одновременно следующими признаками:

1. не имеет материально-вещественной формы;
2. 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;
3. предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
4. 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;
5. может быть выделен (идентифицирован) из других активов или отделен от них.

Пункт 8 МСФО (IAS) 38 определяет нематериальный актив как идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы, при этом под активом понимается ресурс, контролируемый организацией. Согласно пункту 13 МСФО (IAS) 38 организация контролирует нематериальный актив, если она имеет возможность получать будущие экономические выгоды, вытекающие из лежащего в его основе ресурса, и может ограничивать доступ других лиц к этим выгодам. Способность организации контролировать будущие экономические выгоды от нематериального актива обычно вытекает из юридических прав, которые могут быть реализованы в судебном порядке. При отсутствии юридических прав продемонстрировать наличие контроля сложнее. Тем не менее, возможность реализации права в судебном порядке не является обязательным условием контроля, поскольку организация может иметь возможность контролировать будущие экономические выгоды каким-либо иным способом.

В целом критерии, изложенные в подпункте «г» пункта 4 ФСБУ 14/2022, равносильны требованиям МСФО (IAS) 38 в отношении наличия контроля, так как критерии наличия способности приносить прибыль, а также наличия права ограничивать использование актива другими (сторонними) пользователями, по сути, изложены в пункте 13 МСФО (IAS) 38 как уточнение критериев наличия контроля.

Таким образом, можно считать, что в МСФО и РСБУ определения НМА по своей сути в общем случае эквиваленты при условии надлежащего и квалифицированного анализа всех имеющихся обстоятельств, присущих конкретным активам. Однако, для окончательного вывода необходимо учитывать конкретные факты и обстоятельства.

## Организация приобрела права пользования на программное обеспечение, полученное на основании лицензионного договора, срок пользования больше 12 месяцев, стоимость больше лимита, установленного организацией в учетной политике. Являются ли права на программное обеспечение нематериальным активом?

Обычно права использования программного обеспечения удовлетворяют части признаков, указанных в пункте 4 ФСБУ 14/2022, в частности, они не имеют материально-вещественной формы, предназначены для использования организацией в ходе обычной деятельности в течение более 12 месяцев (или обычного операционного цикла), способны приносить организации экономические выгоды и могут быть отделены от других активов. Наибольшие трудности вызывает анализ соответствия такого актива признакам подпункта «г» пункта 4 ФСБУ 14/2022 в части оценки способности (возможности) организации ограничить доступ иных лиц к программному обеспечению. В некоторых случаях такой анализ потребует привлечения технических специалистов для определения сути тех или иных лицензионных соглашений и прав, которые получает организация, а также всех имеющихся ограничений, включая условия передачи организации-пользователю прав на уникальный код, содержащийся в программном обеспечении.

Если организация не может подтвердить наличие юридически закрепленных прав на результат интеллектуальной деятельности, включая возможность ограничить доступ к его использованию со стороны третьих лиц, то это означает, что невозможно продемонстрировать контроль над способностью результата интеллектуальной деятельности приносить экономические выгоды (доходы) непосредственно этой организации. В этом случае результат интеллектуальной деятельности не может быть классифицирован в качестве НМА, и затраты на приобретение соответствующего результата интеллектуальной деятельности необходимо признавать в составе других активов (например, в составе дебиторской задолженности) или расходов отчетного периода.

## Иллюстративный пример. Классификация затрат по лицензионному соглашению на получение права доступа к программному обеспечению, размещенному в облаке.

Заказчик заключает договор (например, лицензионное соглашение), по которому он получает право на доступ к прикладному программному обеспечению Поставщика в течение определенного срока. Программное обеспечение Поставщика работает в облачной инфраструктуре, управляемой и контролируемой Поставщиком. Заказчик получает доступ к программному обеспечению по мере необходимости через Интернет или по выделенной линии. В рамках лицензионного соглашения не происходит передача Заказчику каких-либо прав на материальные активы. Как следует классифицировать затраты по такому лицензионному соглашению?

В зависимости от условий соглашения Заказчик может признать НМА, если Заказчик получает контроль над программным обеспечением; в противном случае такое соглашение является обычным сервисным договором.

Согласно подпункту «г» пункта 4 ФСБУ 14/2022 нематериальный актив должен быть способным приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, а организация должна быть способна ограничить доступ иных лиц к этому активу.

В рассматриваемом примере лицензионное соглашение передает Заказчику только право на получение доступа к прикладному программному обеспечению Поставщика в течение срока действия договора, но не дает Заказчику возможности получать будущие экономические выгоды, вытекающие из самого программного обеспечения, и ограничивать доступ других к возможности использовать этот программный продукт.

Следовательно, Заказчик не может признавать право доступа к программному обеспечению в качестве нематериального актива.

В рамках лицензионного соглашения Заказчику передается только право на получение доступа к прикладному программному обеспечению Поставщика, следовательно, Заказчик получает услугу доступа к программному обеспечению в течение срока действия договора, т.е. лицензионное соглашение следует рассматривать как сервисный договор. При этом, если Заказчик осуществляет предоплату в адрес Поставщика, то эта предоплата дает Заказчику право на обслуживание в будущем и таким образом является активом для него.

## Как определить, что результат интеллектуальной деятельности в форме права использования ИТ-продукта (программного обеспечения, баз данных и пр.) соответствует требованиям подпункта «г» пункта 4 ФСБУ 14/2022 в части способности организации ограничить доступ иных лиц к экономическим выгодам (доходам) от его использования?

Права использования результата интеллектуальной деятельности, в том числе ИТ-продукта (программного обеспечения, баз данных и пр.), обычно передаются на основании лицензионного договора (соглашения), заключенного в соответствии с Гражданским кодексом РФ (часть четвертая) (далее – ГК РФ) или нормативными правовыми актами других юрисдикций.

Как предусмотрено пунктом 1 статьи 1233 ГК РФ, правообладатель может распорядиться принадлежащим ему исключительным правом на результат интеллектуальной деятельности любым не противоречащим закону и существу такого исключительного права способом, в том числе путем его отчуждения по договору другому лицу (договор об отчуждении исключительного права) или предоставления другому лицу права использования соответствующих результата интеллектуальной деятельности в установленных договором пределах (лицензионный договор).

По лицензионному договору одна сторона - обладатель исключительного права на результат интеллектуальной деятельности (лицензиар) предоставляет или обязуется предоставить другой стороне (лицензиату) право использования такого результата в предусмотренных договором пределах. Лицензиат может использовать результат интеллектуальной деятельности только в пределах тех прав и теми способами, которые предусмотрены лицензионным договором. Право использования результата интеллектуальной деятельности, прямо не указанное в лицензионном договоре, не считается предоставленным лицензиату согласно пункту 1 статьи 1235 ГК РФ.

В деловой практике также широко распространены лицензионные договоры в форме соглашений о подписке, в рамках которых предоставляется неисключительная, не подлежащая передаче, ограниченная лицензия на доступ и использование информационных продуктов, баз данных и программного обеспечения поставщика.

Для классификации затрат по таким лицензионным договорам и соглашениям о подписке необходимо анализировать их конкретные условия, включая права организации-заказчика (пользователя ИТ-продукта) и их соответствие признакам, указанным в пункте 4 ФСБУ 14/2022, в том числе способность организации ограничить доступ иных лиц к экономическим выгодам (доходам) от использования результата интеллектуальной деятельности.

Для этого следует определить, установлен ли ИТ-продукт на ИТ-инфраструктуре (сервере, компьютере и пр.) организации и может ли он быть удален или блокирован поставщиком этого ИТ-продукта. Если организация делает вывод, что указанные обстоятельства дают ей возможность ограничить доступ третьих лиц к ИТ-продукту, который способен приносить ей экономические выгоды (доход) в будущем (или обеспечить достижение целей, ради которых она создана, если организация является некоммерческой), то право пользования таким ИТ-продуктом должно быть учтено в составе нематериального актива.

В том случае, если ИТ-продукт установлен в публичной облачной ИТ-инфраструктуре или на инфраструктуре поставщика, либо может быть дистанционно отключен поставщиком, то требования подпункта «г» пункта 4 ФСБУ 14/2022 не удовлетворяются и затраты на приобретение прав на пользование таким ИТ-продуктом не могут быть отнесены к нематериальным активам или соответствующим капитальным вложениям. Таким образом, электронный доступ к удаленной информационной правовой базе данных, расположенной на сервере поставщика, который предоставляется и отключается дистанционно (например, КонсультантПлюс, Гарант и пр.), не признается нематериальным активом. Этот вывод также применим для случаев, когда организация может сохранять резервные копии указанных баз данных, которые быстро теряют свою актуальность.

Кроме того, в случаях, когда стандартизированные ИТ-продукты (например, MS DOS, Windows и прочие операционные утилиты) предустановлены на компьютер и права на них приобретаются вместе с материальным активом, т.е. приобретаются в составе основных средств, выделение таких прав в виде отдельного объекта учета не требуется, и они учитываются в составе объекта основных средств со сроком полезного использования (далее также – СПИ), не превышающим СПИ материального актива.

В том случае, когда на такие стандартизированные ИТ-продукты приобретается отдельная лицензия, такая лицензия при выполнении всех требований пункта 4 ФСБУ 14/2022 является нематериальным активом.

## Как учитывать затраты на доработку результатов интеллектуальной деятельности в форме права использования ИТ-продукта (программного обеспечения, баз данных и пр.)?

В соответствии с пунктом 16 ФСБУ 14/2022 при оценке нематериальных активов по первоначальной стоимости такая стоимость не подлежит изменению, за исключением случаев, установленных ФСБУ 14/2022. Такой порядок определен в пункте 28 ФСБУ 14/2022, согласно которому 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.

Первоначальной стоимостью объекта нематериальных активов считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта нематериальных активов в бухгалтерском учете. Осуществление капитальных вложений завершается, когда объект капитальных вложений приводится в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях.

Таким образом, затраты на инсталляцию или предварительную доработку (кастомизацию) ИТ-продукта, право пользования которым подлежит учету в составе нематериальных активов, следует учитывать в составе капитальных вложений.

Если же доработка (кастомизация) функционала ИТ-продукта выполнена позже завершения капитальных вложений и даты начала учета объекта в составе нематериальных активов, либо она связана с ИТ-продуктом, который не удовлетворяет всем признакам нематериальных активов, то затраты на эту доработку следует учитывать в составе нематериальных активов (как отдельный объект) только в том случае, если права на дополнительный программный код принадлежит организации и она может его получить в случае прекращения договора на использование ИТ-продукта без значительных штрафов и использовать в будущем для получения экономических выгод.

## Удовлетворяет ли приобретенная организацией простая (неисключительная) лицензия на типовую компьютерную программу, реализуемая ее правообладателем любым клиентам на рынке, требованиям подпункта «г» пункта 4 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», т.е. признаком нематериального актива в части его способности приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, доступ иных лиц к которым организация способна ограничить?

Подпункт 1) пункта 1 статьи 1236 ГК РФ устанавливает, что одним из видов лицензионных договоров является простая (неисключительная) лицензия, по которой лицензиату предоставляются права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации с сохранением за лицензиаром права выдачи лицензий другим лицам.

В соответствии с подпунктом «г» пункта 4 ФСБУ 14/2022 признаком нематериального актива является его способность 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.

Извлечение экономических выгод из нематериального актива в форме простой (неисключительной) лицензии на компьютерную программу в большинстве случаев происходит через использование данной программы организацией в производстве и при продаже продукции, товаров, работ, услуг, для управленческих целей.

Для извлечения экономических выгод таким способом не требуется наличие у организации исключительной лицензии на такую компьютерную программу, но достаточно наличия права использовать актив в своей деятельности.

Тот факт, что аналогичная компьютерная программа используется другими организациями, также сам по себе не ограничивает способность организации извлекать из нее экономические выгоды.

Поскольку организации передается неисключительная лицензия, положение ФСБУ 14/2022 об ограничении доступа третьих лиц необходимо применять к экземпляру неисключительной лицензии, переданному организации, а не к исключительной лицензии, являющейся собственностью правообладателя.

Таким образом, сам по себе факт того, что организация получила простую (неисключительную) лицензию на типовую компьютерную программу не означает, что условия признания НМА согласно подпункту «г» пункта 4 ФСБУ 14/2022 не выполняются. При принятии решения необходимо принимать во внимание всю совокупность требований ФСБУ 14/2022, включая другие требования пункта 4 ФСБУ 14/2022.

# Определение и изменение первоначальной стоимости нематериальных активов

## Как определить первоначальную стоимость объекта НМА в ситуации, когда оплата приобретаемых прав осуществляется периодическими фиксированными платежами, сумма которых установлена графиком по договору?

В соответствии с пунктом 13 ФСБУ 14/2022 первоначальной стоимостью объекта нематериальных активов считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта нематериальных активов в бухгалтерском учете. Состав и порядок оценки стоимости капитальных вложений на приобретение (создание) нематериальных активов определены положениями ФСБУ 26/2020[[3]](#footnote-3).

По общему правилу, установленному подпунктом «а» пункта 10 ФСБУ 26/2020, в стоимость фактических затрат при признании капитальных вложений включаются суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику, правообладателю), определяемые с учетом пунктов 11 и 12 ФСБУ 26/2020.

Подлежащие уплате фиксированные суммы могут представлять собой следующие обусловленные договором платежи:

* определенные в фиксированной сумме платежи, вносимые единовременно или периодически (ежемесячно, ежегодно и т.п.);
* периодические платежи, по которым договором предусмотрено регулярное автоматическое повышение на фиксированный процент (например, ежегодная индексация на 5%);
* периодические платежи, по которым договором предусмотрен рост или изменение сумм в соответствии с утвержденным графиком.

Согласно пункту 12 ФСБУ 26/2020 в случае осуществления капитальных вложений на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в капитальные вложения включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем, учитывается в порядке, аналогичном порядку, установленному ПБУ 15/2008[[4]](#footnote-4).

Таким образом, в случае, когда оплата НМА осуществляется периодическими фиксированными платежами, первоначальная стоимость приобретаемого объекта НМА должна включать в себя:

* номинальную сумму всех авансовых и иных платежей, осуществленных до даты признания объекта НМА (капитальных вложений в него);
* приведенную стоимость будущих периодических платежей.

## Как определить первоначальную стоимость объекта НМА в ситуации, когда оплата приобретаемых прав осуществляется периодическими нефиксированными платежами?

В соответствии с пунктом 13 ФСБУ 14/2022 первоначальной стоимостью объекта нематериальных активов считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта нематериальных активов в бухгалтерском учете. Состав и порядок оценки стоимости капитальных вложений на приобретение (создание) нематериальных активов определены положениями ФСБУ 26/2020.

В соответствии с требованиями подпункта «а» пункта 10 ФСБУ 26/2020 в сумму фактических затрат при признании капитальных вложений включаются уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при осуществлении капитальных вложений суммы, определяемые с учетом пунктов 11 и 12 ФСБУ 26/2020.

Будущие платежи, сумма которых в договоре не является зафиксированной, могут быть структурированы следующим образом:

1. Переменные платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок;
2. Платежи, содержащие как фиксированную, так и переменную часть, зависящую от ценовых индексов или процентных ставок;
3. Прочие нефиксированные платежи, не поименованные выше.

К переменным платежам, зависящим от ценовых индексов или процентных ставок, могут быть отнесены платежи, которые определяются следующим образом:

* Рост на ставку инфляции / индекс потребительских цен;
* Рост на ставку инфляции / индекс потребительских цен плюс (минус) ХХ%;
* Рост на ставку инфляции / индекс потребительских цен, но не более XX%.

ФСБУ 26/2020 не содержит четкого перечня того, какие именно переменные платежи включаются в сумму фактических затрат при признании капитальных вложений, связанных с приобретением НМА, в том числе при расчете приведенной стоимости будущих платежей в соответствии с пунктом 12 ФСБУ 26/2020. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» также не содержит требований к учету переменных платежей в стоимости нематериальных активов. Поэтому, как это предусмотрено пунктом 7.1 ПБУ 1/2008[[5]](#footnote-5) «Учетная политика организации», для решения вопроса об учете переменных платежей следует обратиться к требованиям федеральных стандартов бухгалтерского учета по аналогичным вопросам.

Переменные платежи рассматриваются в ФСБУ 25/2018[[6]](#footnote-6) в составе арендных платежей, на основе которых определяется первоначальная стоимость права пользования активом и обязательства по аренде. Подход, установленный ФСБУ 25/2018, для оценки объектов учета аренды, предусматривает учет переменных платежей, определенных исходя из ценовых индексов или процентных ставок, имеющихся на дату предоставления предмета аренды, при этом рассматриваются только такие переменные платежи, которые изменяются вследствие изменения рыночных условий и не зависят от деятельности организации. Такие переменные платежи в сумме, равной величине «базового» (первоначального) платежа, являются неизбежными, а их переменная составляющая связана исключительно с неопределенностью значения применяемого индекса, зависящего от рыночных условий. Таким образом, «базовый» платеж, определенный по рыночному индексу на дату признания актива, является, по сути, минимальным фиксированным платежом, и их сумма формирует расчетную базу для оценки первоначальной стоимости актива.

Аналогичный поход следует использовать для формирования первоначальной стоимости нематериального актива на основе оценки приведенной стоимости обязательств по договору исходя из текущего значения рыночного индекса на дату признания актива и не учитывать его будущие изменения.

Переменные платежи могут представлять собой комбинированные платежи, т.е. содержать как фиксированный компонент, так и переменную часть. В частности, к таким платежам могут быть отнесены соглашения, которые устанавливают их пересмотр следующим образом:

* Рост на ставку инфляции / индекс потребительских цен, но не менее ХХ%;
* Рост на ставку инфляции / индекс потребительских цен, но не менее ХХ% и не более YY%.

В этих случаях при определении первоначальной стоимости комбинированный платеж целесообразно разделить на отдельные компоненты:

1. минимально гарантированная фиксированная индексация, т.е. не менее ХХ%, должна учитываться как часть фиксированных платежей (см. ответ на вопрос B.1),
2. переменная часть, зависящая от инфляции / индекса потребительских цен, но не более YY%, будет учитываться в четком соответствии с порядком, изложенным выше при рассмотрении порядка учета переменных платежей, зависящих от ценовых индексов или процентных ставок.

Все остальные платежи, в том числе переменное возмещение, не зависящее от рыночных индексов или ставок, не должны формировать первоначальную стоимость объекта НМА.

## Каким образом определить стоимость нематериального актива для проведения проверки на соответствие стоимостному критерию, установленному учетной политикой на основании пункта 7 ФСБУ 14/2022, в ситуации, когда оплата приобретенных прав осуществляется, в том числе, периодическими платежами? Каким образом отражать признание указанных периодических платежей в случаях, когда первоначальная стоимость соответствующего объекта НМА ниже лимита, установленного учетной политикой организации в соответствии с пунктом 7 ФСБУ 14/2022?

В соответствии с пунктом 7 ФСБУ 14/2022 организация может принять решение не применять положения ФСБУ 14/2022 в отношении активов, характеризующихся признаками, установленными пунктом 4 ФСБУ 14/2022, но имеющих стоимость за единицу ниже лимита, установленного организацией. Лимит устанавливается с учетом существенности информации о таких активах. При этом затраты на приобретение (создание) таких активов признаются расходами периода, в котором завершены капитальные вложения, связанные с приобретением, созданием этих активов. Указанное решение фиксируется в учетной политике и раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием лимита стоимости, установленного организацией. Организация должна обеспечить надлежащий контроль (в том числе с использованием забалансового учета) наличия и движения таких активов.

Согласно требованиям ФСБУ 14/2022 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.

К капитальным вложениям относятся, в числе прочего, затраты на приобретение прав в соответствии с лицензионными договорами, подтверждающими существование прав на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, предназначенные для использования непосредственно в качестве объектов нематериальных активов.

Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на приобретение объектов нематериальных активов по мере осуществления этих затрат. В сумму фактических затрат при признании капитальных вложений, в том числе, включаются уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (правообладателю) при осуществлении капитальных вложений суммы, определяемые с учетом пункта 12 ФСБУ 26/2020.

Пункт 12 ФСБУ 26/2020 устанавливает, что при осуществлении капитальных вложений на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в капитальные вложения включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем, учитывается в порядке, аналогичном порядку, установленному пунктом 12 ПБУ 15/2008.

Таким образом, первоначальная стоимость приобретенного объекта НМА определяется как:

* сумма всех авансовых платежей и платежей, осуществленных до момента первоначального признания на счетах бухгалтерского учета объекта НМА, и
* приведенная стоимость будущих лицензионных платежей в рамках заключенного лицензионного соглашения/договора.

Пояснения в отношении возможных вариантов в зависимости от характера будущих лицензионных платежей см. в ответах на вопросы B.1 и B.2.

При прекращении признания капитальных вложений в связи с их завершением они переводятся в состав нематериальных активов. В этот момент следует сравнить сумму завершенных капитальных вложений, определенных описанным выше образом, с величиной лимита, установленного учетной политикой организации в соответствии с пунктом 7 ФСБУ 14/2022. Только в том случае, если сумма завершенных капитальных вложений не превышает установленного организацией лимита, она подлежит единовременному списанию в состав расходов текущего периода или включению в стоимость других создаваемых активов (в зависимости от характера использования).

## Каким образом отражать в бухгалтерском учете и отчетности изменение величины обязательства, обусловленного периодическими платежами, предусмотренными договором на приобретение прав пользования результатом интеллектуальной деятельности, признаваемых объектом НМА?

Изменение величины обязательства, обусловленного периодическими платежами, предусмотренными договором на приобретение прав пользования результатом интеллектуальной деятельности, признаваемых объектом НМА может быть связано с различными обстоятельствами.

1. Пересмотр величины обязательства, номинированного в иностранной валюте в связи с изменением курса Центрального Банка РФ. С учетом положений пункта 10 ФСБУ 26/2020 курсовые разницы, связанные с переоценкой обязательства, предусматривающего рассрочку платежа по договору на приобретение прав пользования результатом интеллектуальной деятельности, признаваемых объектом НМА, не могут включаться в первоначальную стоимость признанного актива или корректировать его стоимость. Таким образом, возникающие курсовые разницы должны быть признаны по общим правилам в составе прочих доходов (положительные курсовые разницы) или прочих расходов (отрицательные курсовые разницы).

2. Начисление процентных расходов, возникающих в связи с применением концепции дисконтирования. Пунктом 12 ФСБУ 26/2020 предусмотрено применение положений ПБУ 15/2008 для отражения разницы между приведенной стоимостью будущих платежей, учтенных при признании затрат на приобретение, и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате. В соответствии с пунктом 7 ПБУ 15/2008 расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива. Под инвестиционным активом понимаются объекты имущества, подготовка которых к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. В остальных случаях, когда критерии признания инвестиционного актива не соблюдаются, начисленные проценты будут отражены по общим правилам в составе прочих расходов (процентных расходов).

3. Пересмотр ценовых индексов или процентных ставок. Порядок учета переменных платежей, зависящих от ценовых индексов или процентных ставок, при первоначальном признании результата интеллектуальной деятельности рассмотрен в ответе на вопрос B.2. В дальнейшем изменение ценовых индексов или процентных ставок, которые в общем случае могут уточняться (фиксироваться), в частности путем внесения изменений в первоначально подписанное соглашение, приводит к пересмотру величины ранее признанного обязательства. В соответствии с пунктом 28 ФСБУ 14/2022 капитализация дополнительных расходов, возникающих при увеличении ранее признанного обязательства, возможна только в случае улучшения первоначальных характеристик объекта НМА. Следовательно, если все характеристики изначально признанного объекта НМА не меняются, пересмотр величины обязательства должен отражаться в составе прочих доходов и расходов отчетного периода без корректировки стоимости объекта НМА.

4. Прочие изменения. Стороны могут договориться об изменении обязательства, обусловленного периодическими платежами, в связи с изменением ценовых индексов или процентных ставок одновременно с изменением характеристик изначально признанного объекта НМА, например, путем увеличения первоначального лицензионного срока. В этом случае следует разделить:

* эффект от улучшения первоначальных характеристик, который подлежит капитализации в первоначальной стоимости результата интеллектуальной деятельности;
* эффект от индексации платежей, который подлежит признанию в составе прочих доходов и расходов отчетного периода.

В случае если эти эффекты в явном виде не указаны в согласованном изменении к первоначально подписанному соглашению, но очевидно, что они имеют место, то организации необходимо произвести наилучшую оценку данных эффектов, например, на основе экспертного анализа или путем сопоставления с аналогичными соглашениями и пересмотром их условий.

Изменения, не предполагавшиеся в рамках первоначально заключенного соглашения, должны быть юридически оформлены.

## Каким образом отразить затраты на продление срока действия лицензий, соответствующих критериям признания НМА (например, продление лицензий на осуществление определенных видов деятельности, продление срока использования программного обеспечения или товарного знака)? Следует ли в такой ситуации рассматривать затраты на продление лицензии в качестве затрат, связанных с улучшением НМА в соответствии с пунктом 28 ФСБУ 14/2022?

В соответствии с подпунктом «н» пункта 16 ФСБУ 26/2022 в капитальные вложения, в числе прочего, не включаются затраты на поддержание, обновление, восстановление, сохранение нормативных показателей функционирования объектов нематериальных активов, в том числе сроков полезного использования, отличные от затрат на улучшение, в том числе продление сроков полезного использования объектов нематериальных активов. Таким образом, подпункт «н» пункта 16 ФСБУ 26/2022 рассматривает затраты на продление сроков полезного использования как затраты на улучшение, соответственно, эти затраты подлежат капитализации.

Пункт 28 ФСБУ 14/2022 предусматривает увеличение первоначальной стоимости НМА на сумму капитальных вложений, связанных с улучшением (повышением) первоначально принятых нормативных показателей функционирования этого объекта, в момент завершения таких капитальных вложений. При этом при любом увеличении стоимости НМА следует пересматривать и при необходимости корректировать его срок полезного использования.

Таким образом, независимо от размера затрат на улучшение, соответствующие капитальные вложения, в том числе расходы на продление лицензии на использование результатов интеллектуальной деятельности на новый срок, подлежат включению в первоначальную стоимость НМА или формированию нового объекта НМА.

Далее рассматриваются наиболее типичные возможные сценарии изменения СПИ и порядок учета таких операций:

1. Объект НМА имел ограниченный СПИ, и организация осуществляет платеж за новую лицензию с новым СПИ. В том случае, если при этом формируются новый номер лицензии или иные отличительные характеристики объекта НМА, целесообразно признать новый объект учета, стоимость которого должна формироваться с учетом, в частности, требований подпункта «а» пункта 10, а также пунктов 11-13 ФСБУ 26/2020. Для вновь сформированного объекта НМА необходимо установить СПИ (как правило, не больше срока действия новой лицензии), начислять амортизацию и осуществлять регулярную проверку оставшегося СПИ и проверку наличия признаков обесценения в соответствии с пунктами 42 и 43 ФСБУ 14/2022.

2. Объект НМА имел ограниченный СПИ, и организация осуществляет платеж за продление действующей лицензии с новым ограниченным СПИ. Так как СПИ имеющегося актива увеличивается, руководствуясь положениями пункта 28 ФСБУ 14/2022, как описано выше, необходимо провести капитализацию затрат на продление путем увеличения первоначальной стоимости НМА и пересмотр (увеличение) СПИ на срок, не превышающий срок действия лицензии или периода получения экономических выгод от использования данной лицензии.

3. Объект НМА имел ограниченный СПИ, и организация осуществляет платеж за продление ранее действующей лицензии, при этом НМА становится активом с неопределенным сроком полезного использования. В этом случае также необходимо провести капитализацию затрат на продление путем увеличения первоначальной стоимости НМА и пересмотр (увеличение) СПИ на срок, не превышающий периода получения экономических выгод от использования данной лицензии.

4. СПИ объекта НМА (в форме лицензии на использование результатов интеллектуальной деятельности) был признан неограниченным (например, на основании лицензионного соглашения его продление происходит автоматически, а затраты на продление являются крайне несущественными и «автоматическое» продление лицензии подтверждается прошлым опытом организации).Организация осуществляет очередной платеж за продление и подтверждает неограниченный СПИ. В данном случае, с учетом того, что после осуществления затрат на продление не произошло расширения характеристик лицензии (например, расширение области действия или объема предоставленных прав), а при этом организация последовательно признает срок полезного использования лицензии неопределенным, дополнительные затраты на продление не приводят к улучшению (повышению) первоначально принятых нормативных показателей функционирования этого объекта. Следовательно, в этом случае затраты на продление лицензии должны быть отражены в составе расходов отчетного периода.

5. Объект НМА имел ограниченный СПИ, и организация осуществляет платеж за продление действующей лицензии, но срок лицензии не превышает оставшийся СПИ, установленный организацией. Как и в предыдущем варианте, дополнительный платеж не приводит к увеличению оставшегося СПИ, и при сохранении остальных характеристик лицензии можно сделать вывод, что дополнительные затраты на продление не приводят к улучшению (повышению) первоначально принятых показателей объекта НМА, и затраты на продление лицензии должны быть отражены в составе расходов отчетного периода.

# Срок полезного использования нематериальных активов

## Как определить срок полезного использования объекта НМА в ситуации, когда оплата приобретенных прав осуществляется периодическими платежами (например, ежемесячно)?

При определении срока полезного использования объектов НМА следует руководствоваться требованиями пункта 31 ФСБУ 14/2022, в соответствии с которыми СПИ объекта нематериальных активов определяется исходя из:

1. срока действия прав организации на результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации;
2. срока действия специального разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности;
3. ожидаемого периода использования объекта нематериальных активов с учетом нормативных, договорных и других ограничений использования, намерений руководства организации в отношении использования такого объекта;
4. ожидаемого морального устаревания, например, в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию, работы, услуги, производимые с использованием нематериального актива;
5. срока полезного использования иного актива, с которым объект нематериальных активов непосредственно связан (например, срока полезного использования материального носителя (вещи), в которой выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации);
6. других факторов, влияющих на использование объекта нематериальных активов организацией.

Периодические платежи, предусмотренные лицензионным соглашением, в большинстве случаев формируют стоимость единого объекта учета. В таком случае СПИ объекта НМА не должен превышать:

* ожидаемого периода его использования;
* срока действия права пользования или срока действия специального разрешения (лицензии), полученного в отношении соответствующего объекта учета результата интеллектуальной деятельности.

## Каким образом устанавливать срок полезного использования для нематериальных активов в форме разрешений (лицензий) на осуществление отдельных видов деятельности без ограничения срока действия?

Пункт 31 ФСБУ 14/2022 устанавливает, что при определении СПИ лицензии на осуществление отдельных видов деятельности следует принять во внимание, среди прочего, срок действия специального разрешения (лицензии) и ожидаемый период использования с учетом нормативных, договорных и других ограничений использования, намерений руководства организации в отношении использования такого объекта. В случае если лицензия выдана без ограничения срока действия, необходимо проанализировать наличие законодательных ограничений, и в случае их отсутствия ориентироваться на ожидания руководства в отношении периода, в течение которого планируется получать экономическую выгоду от осуществления этого вида деятельности.

Вместе с тем, в некоторых случаях, может оказаться невозможным надежно оценить период осуществления деятельности, и, как следствие, СПИ лицензии. В таких случаях пункт 33 ФСБУ 14/2022 разрешает отнести объекты в категорию нематериальных активов с неопределенным СПИ и устанавливает требование проводить обязательную проверку на возможность определения СПИ ежегодно в конце отчетного периода, а также при наступлении фактов, свидетельствующих о появлении дополнительной информации. Амортизация таких нематериальных активов начинает начисляться с периода, в котором стало возможным надежно определить СПИ.

Следует отметить, что объекты с неопределенным СПИ требуют проведения дополнительных действий при подготовке отчетности. Пункт 43 ФСБУ 14/2022 и пункт 10 МСФО (IAS) 36[[7]](#footnote-7) предусматривают ежегодное тестирование на обесценение такого актива независимо от наличия или отсутствия признаков обесценения. Кроме того, подпункт «в» пункта 49 ФСБУ 14/2022 требует обособленного раскрытия балансовой стоимости неамортизируемых нематериальных активов с указанием причин невозможности надежного определения СПИ.

Далее рассматриваются практические примеры, иллюстрирующие определение СПИ нематериального актива, основанные на практике применения МСФО (IAS) 38.

| **Тип НМА** | **Ограниченный или неопределенный СПИ** | **Возможный СПИ, если он ограничен** |
| --- | --- | --- |
| 1. Приобретенный список клиентов, который, как ожидается, будет приносить прибыль от двух до трех лет, но юридических или иных ограничений на СПИ формально нет | Ограниченный СПИ. Хотя организация может рассчитывать на получение дополнительных выгод за счет добавления новых клиентов в список, СПИ определяется только в отношении клиентов, включенных в список на дату приобретения | Наилучшая оценка руководством срока полезного использования (например, 18 месяцев) |
| 2. Патент (лицензия), срок действия которого истекает через 10 лет; организация намеревается продать патент третьей стороне через 5 лет за 40% его справедливой стоимости на дату приобретения | Ограниченный СПИ: срок, в течение которого руководство ожидает, что патент (лицензия) будет способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем для организации.  Сумма в размере 40% справедливой стоимости актива на дату приобретения является его ликвидационной стоимостью. | 5 лет |
| 3. Авторские права, срок действия которых составляет 30 лет, но, по оценкам руководства, доход будет формироваться только в течение первых 20 лет | Ограниченный СПИ: срок, в течение которого руководство ожидает, что авторские права будут способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем для организации. | 20 лет |
| 4. Лицензия на вещание, срок действия которой истекает через 5 лет, но может продлеваться на неопределенный срок (или неограниченное количество раз) за небольшую плату при соблюдении определенных условий. Руководство намерено продлевать лицензию на неопределенный срок, и имеются доказательства, подтверждающие такое продление в предыдущих периодах. Нет третьих лиц, которые могут этому помешать или проблем с моральным устареванием, которые указывали бы на очевидные противоречия с намерениями руководства в части бессрочного продления. | Неопределенный СПИ.  Приняты во внимание несущественность затрат на продление; история продления, которая подтверждает намерения руководства; отсутствие внешних факторов и ограничений.  Отсутствие хотя бы одного из этих факторов, скорее всего, будет свидетельством того, что СПИ не может превышать срок, установленный в самой лицензии. | Не применимо |
| Лицензия на вещание  Та же лицензия, что и в предыдущем примере, но когда до окончания действия лицензии остается 3 года, лицензирующий орган принимает решение о продаже лицензий с аукциона. | Ограниченный СПИ | Не более 3 лет |
| Товарный знак, приобретенный для основного товара, продаваемого организацией, с оставшимся сроком действия 5 лет, но с возможностью продления каждый раз за небольшую плату. Руководство намерено продлевать товарный знак на неопределенный срок, и прогнозные финансовые модели на основе анализа рынка подтверждают получение дохода в течение неопределенного периода времени. | Ограниченный СПИ с учетом возможности и намерения продлевать его на неопределенный срок | Не применимо |
| Товарный знак, приобретенный для основного товара, продаваемого организацией, срок действия которого ранее считался неограниченным. Повышение активности конкурентов указывает на сокращение дохода на неопределенный период. | Неопределенный СПИ.  Если в результате сокращения будущих экономических выгод (дохода) возмещаемая стоимость нематериального актива меньше его балансовой стоимости, признается убыток от обесценения | Не применимо |

# Переходные положения

## Должна ли организация, которая выбирает упрощенный порядок перехода на ФСБУ 14/2022, предусмотренный пунктом 53, отражать в составе НМА на дату такого перехода объекты, которые на дату перехода в составе нематериальных активов не признавались и не отражались в составе активов других видов?

На основании пункта 53 ФСБУ 14/2022 организация имеет возможность воспользоваться специальными переходными положениями и не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному. При этом пункт 53 ФСБУ 14/2022 не предполагает признания объектов, которые в соответствии с требованиями нового стандарта признаются в составе НМА, но не числятся ни в составе нематериальных активов, ни в составе других активов на дату перехода.

Вместе с тем, в бухгалтерской отчетности до перехода на ФСБУ 14/2022 могли отражаться платежи за НМА, полученные в пользование, порядок учета которых определялся пунктом 39 ПБУ 14/2007[[8]](#footnote-8), в частности:

1. платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде периодических платежей, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включались пользователем (лицензиатом) в расходы отчетного периода;
2. платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа, отражались в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежали списанию в течение срока действия договора.

Таким образом, подход ПБУ 14/2007 к учету периодических платежей за использование результата интеллектуальной деятельности фундаментально отличается от подхода, предусмотренного нормами ФСБУ 14/2022, которые предполагают включение периодических платежей по лицензионным соглашениям (договорам) в первоначальную стоимость объекта, соответствующего критериям признания нематериального актива (см. ответы на вопросы в разделе В).

В результате при оплате права использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации периодическими платежами на дату перехода в бухгалтерском учете может быть не сформирована балансовая стоимость объекта, который является НМА по новым правилам учета, введенным ФСБУ 14/2022, при этом пункт 53 ФСБУ 14/2022 не устанавливает специальных переходных положений в отношении определения стоимости такого объекта. Таким образом, если организация выбрала упрощенный порядок перехода на ФСБУ 14/2022, предусмотренный пунктом 53, сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, не пересчитываются, и на отчетную дату в связи с переходом на ФСБУ 14/2022 не возникает новый актив, т.к. это не предусмотрено пунктом 53 ФСБУ 14/2022.

При принятии решения о порядке отражения последствий изменения учетной политики в связи с переходом на новый ФСБУ 14/2022 необходимо принимать во внимание общие подходы к отражению последствий изменения учетной политики с учетом существенности.

В ситуации, когда организация владеет активами, соответствующими критериям признания НМА согласно ФСБУ 14/2022, балансовая стоимость которых на дату перехода не сформирована согласно ранее действующим правилам учета, но оказала бы существенное влияние на показатели бухгалтерской отчетности при ее определении по новым правилам учета, применение пункта 53 ФСБУ 14/2022 не является уместным, и при разработке переходных положений целесообразно руководствоваться пунктом 52 ФСБУ 14/2022, предусматривающим ретроспективное отражение последствий перехода на ФСБУ 14/2022.

Ретроспективный подход предполагает отражение последствий изменений учетной политики таким образом, как если бы ФСБУ 14/2022 применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни.

Применительно к рассматриваемой ситуации, все сравнительные данные в части результатов интеллектуальной деятельности должны быть пересчитаны и ретроспективно скорректированы с учетом изложенного в ответах на вопросы в разделе Впорядка формирования первоначальной стоимости НМА. В первоначальную стоимость объекта НМА необходимо включить:

* суммы всех авансовых платежей и платежей, осуществленных до момента первоначального признания на счетах бухгалтерского учета объекта НМА;
* приведенную стоимость будущих лицензионных платежей в рамках заключенного договора (лицензионного соглашения).

## Вправе ли организация не применять ФСБУ 14/2022 в отношении объектов, приобретенных до начала применения стандарта, соответствующих требованиям ФСБУ 14/2022, срок полезного использования которых: а) прекращается до конца года начала применения Стандарта; б) прекращается до конца года, предшествующего году начала применения Стандарта?

Организации необходимо определить способ перехода на новый стандарт в соответствии с разделом IV ФСБУ 14/2022.

При выборе ретроспективного подхода, предусмотренного пунктом 52 ФСБУ 14/2022 в рассматриваемой ситуации следует осуществить пересчет сравнительных показателей, как если бы ФСБУ 14/2022 применялся с момента возникновения соответствующих объектов. Порядок ретроспективного отражения последствий изменения учетной политики установлен пунктом 15 ПБУ 1/2008. Так, если организация применяет ФСБУ 14/2022 начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2024 год, то при формировании показателей бухгалтерской отчетности за 2024 год необходимо:

а) в отношении объектов, удовлетворяющих требованиям ФСБУ 14/2022, права по которым истекают до 31.12.2024 г., пересчитать показатели за 2023 год, на 31.12.2023 г. и на 31.12.2022 г.

б) в отношении объектов, удовлетворяющих требованиям ФСБУ 14/2022, право по которым истекло до 31.12.2023 г., пересчитать показатели за 2023 год и на 31.12.2022 г.

В случае выбора упрощенного способа перехода, предусмотренного пунктом 53 ФСБУ 14/2022, допускающего не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, организация должна провести анализ активов, отраженных в отчетности на конец периода, предшествующего периоду перехода на ФСБУ 14/2022 и, при необходимости, провести их реклассификацию или списание. Так, если организация применяет ФСБУ 14/2022 начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2024 год, то при формировании показателей бухгалтерской отчетности за 2024 год в случае выбора упрощенного способа перехода необходимо учитывать следующее:

а) в отношении учета объектов, право пользования которыми истекает до конца отчетного периода, в котором происходит переход на ФСБУ 14/2022, этот стандарт не содержит отдельных положений, поэтому в отношении таких объектов применяется общий подход. Поскольку на дату перехода право пользования объектами НМА существует, то в отношении активов, отвечающих критериям признания ФСБУ 14/2022, по состоянию на 31.12.2023 (или на 01.01.2024) необходимо отразить их реклассификацию в состав НМА.

б) в отношении объектов, соответствующих требованиям ФСБУ 14/2022, срок полезного использования которых прекращается до конца года, предшествующего году начала применения стандарта, никаких пересчетов выполнять не следует. Если объект НМА на дату начала применения ФСБУ 14/2022 имеет истекший срок полезного использования, но еще используется организацией и приносит ей экономические выгоды, он будет числиться в составе НМА на 31.12.2023 (или на 01.01.2024) и иметь первоначальную стоимость, равную начисленной амортизации.

## Как отражать в 2024 году расходы на НИОКР, давшие положительный результат и не подлежащие правовой охране, срок списания которых был определен первоначально в течение более 12 месяцев, а по состоянию на 31.12.2023 оставшийся срок списания расходов на НИОКР составил менее года (например, 5 месяцев).

До перехода на применение положений ФСБУ 14/2022 расходы на законченные научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР), давшие положительные результаты и не подлежащие правовой охране, учитывались в соответствии с нормами ПБУ 17/02[[9]](#footnote-9), которое утратило силу с 01.01.2024.

Начиная с 01.01.2024 при соблюдении требований, установленных главой II.1 ФСБУ 26/2020, фактические затраты на создание объекта нематериальных активов в результате выполнения НИОКР признаются капитальными вложениями в объект нематериальных активов. Соответствующие капитальные вложения по их завершении считаются нематериальными активами.

Завершенные расходы на НИОКР, обладающие признаками, предусмотренными ФСБУ 14/2022, на дату перехода должны признаваться нематериальными активами. Подходы к учету последствий изменений учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 14/2022, определены в пунктах 52 и 53 ФСБУ 14/2022.

При выборе ретроспективного подхода, предусмотренного пунктом 52 ФСБУ 14/2022, в рассматриваемой ситуации следует осуществить пересчет сравнительных показателей, как если бы ФСБУ 14/2022 применялся с момента возникновения соответствующих объектов. Порядок ретроспективного отражения последствий изменения учетной политики установлен пунктом 15 ПБУ 1/2008. Так, если организация применяет ФСБУ 14/2022 начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2024 год, то при формировании показателей бухгалтерской отчетности за 2024 год необходимо в отношении объектов, удовлетворяющих требованиям ФСБУ 14/2022, права по которым истекают до 31.12.2024, пересчитать показатели за 2023 год и на 31.12.2023, а также, при необходимости за 2022 год, на 31.12.2022 и 31.12.2021.

В случае выбора упрощенного способа перехода, предусмотренного пунктом 53 ФСБУ 14/2022, допускающего не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, организация должна провести анализ активов, отраженных в отчетности на конец периода, предшествующего дате перехода на ФСБУ 14/2022 и, при необходимости, провести их реклассификацию или списание. В отношении учета объектов, срок использования которых истекает до конца отчетного периода, в котором происходит переход на ФСБУ 14/2022, этот стандарт не содержит специальных положений, поэтому в отношении таких объектов применяется общий подход.

Таким образом, если организация применяет ФСБУ 14/2022 начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2024 год, то при формировании показателей бухгалтерской отчетности за 2024 год в случае выбора упрощенного способа перехода необходимо отразить их реклассификацию в состав НМА.

## Как учитывать остатки расходов будущих периодов, которые либо по стоимости, либо по сроку полезного использования не переводятся с 01.01.2024 в состав НМА

Требования ФСБУ 14/2022, включая переходные положения, не применяются в отношении активов, которые как до перехода на ФСБУ 14/2022, так и при применении норм ФСБУ 14/2022, не характеризуются признаками нематериальных активов, перечисленными в пункте 4 ФСБУ 14/2022. Поэтому никаких корректировочных записей по таким объектам в связи с переходом на ФСБУ 14/2022 не производится.

В связи с началом действия ФСБУ 14/2022 утратило силу ПБУ 14/2007, пункт 39 которого предусматривало учет фиксированных разовых платежей за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации как расходов будущих периодов. Если указанные права использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации на дату принятия этого актива к учету не имели всех признаков нематериальных активов, например, срок полезного использования до 12 месяцев, остатки соответствующих расходов будущих периодов подлежат единовременному списанию на нераспределенную прибыль организации.

Организации следует проверить корректность классификации остатков расходов будущих периодов на предмет переклассификации таких объектов в другой вид активов, например, в состав дебиторской задолженности или иных видов активов.

## Какой СПИ актива (первоначальный или остаточный) используется в целях проверки соответствия его критериям признания в качестве НМА на дату перехода на ФСБУ 14/2022?

В соответствии с подпунктом «а» пункта 6 ФСБУ 26/2020 одним из признаков капитальных вложений является получение в будущем экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана) в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев. Соответствующие капитальные вложения по их завершении считаются нематериальными активами.

Согласно подпункту «в» пункта 4 ФСБУ 14/2022 нематериальный актив должен быть предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев.

Таким образом, для целей признания актива в качестве НМА в соответствии с требованиями ФСБУ 14/2022 должен учитываться первоначальный СПИ.

# Прочие вопросы

## Может ли в бухгалтерском учете числиться нематериальный актив с нулевой остаточной стоимостью?

Пункт 29 ФСБУ 14/2022 устанавливает, что в бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную (переоцененную) стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения.

В соответствии с пунктом 42 ФСБУ 14/2022 элементы амортизации (срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации) объекта нематериальных активов определяются при признании этого объекта в бухгалтерском учете и подлежат регулярной проверке на соответствие условиям использования объекта нематериальных активов. Такая проверка проводится в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации. По результатам такой проверки при необходимости организация принимает решение об изменении соответствующих элементов амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений перспективно в соответствии с пунктом 4 ПБУ 21/2008[[10]](#footnote-10).

Пункт 27 ранее действовавшего ПБУ 14/2007 также предусматривал необходимость ежегодной проверки срока полезного использования нематериального актива на необходимость его уточнения.

Таким образом, как ПБУ 14/2007, так и ФСБУ 14/2022 требуют, чтобы организация регулярно проверяла оставшийся срок полезного использования и при необходимости его корректировала. Поэтому если организация проводит регулярно такую проверку, то в бухгалтерском учете, как правило, не будут числиться нематериальные активы, которые используются, но имеют нулевую остаточную стоимость.

Исключение составляют полностью амортизированные объекты НМА, признанные в связи с переходом на ФСБУ 14/2022 в соответствии с подпунктом «а» пункта 53 ФСБУ 14/2022, оставшийся срок полезного использования которых был равен нулю на дату начала применения ФСБУ 14/2022. К таким объектам могут относиться, например, расходы на НИОКР, которые соответствуют критериям НМА, но срок полезного использования которых, ограниченный ранее действовавшим ПБУ 17/02 в размере 5 лет, истек. При этом переходные положения, установленные пунктом 53 ФСБУ 14/2022, не предусматривают возможность пересмотра остаточной стоимости нематериальных активов в связи с началом применения ФСБУ 14/2022.

В остальных случаях наличие полностью самортизированных объектов НМА, использование которых продолжается, скорее всего, свидетельствует о неверном определении элементов амортизации в предыдущие отчетные периоды, в частности, об ошибках при первоначальном определении срока полезного использовании или при его пересмотре. Исправление ошибки в оценке элементов амортизации не является изменением оценочных значений и должно отражаться в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с требованиями ПБУ 22/2010[[11]](#footnote-11).

\*\*\*

Решением Комитета по стандартизации и методологии учета и отчетности от 14 июня 2024 года добавлены пункты А.6, D.3, D.4, D.5.

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» (ФСБУ 14/2022), утвержденный Приказом Минфина России от 30.05.2022 N 86н. [↑](#footnote-ref-1)
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н). [↑](#footnote-ref-2)
3. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (ФСБУ 26/2020), утвержденный Приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н [↑](#footnote-ref-3)
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н. [↑](#footnote-ref-4)
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н [↑](#footnote-ref-5)
6. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды» (ФСБУ 25/2018), утвержденный Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н [↑](#footnote-ref-6)
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) [↑](#footnote-ref-7)
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденное Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н [↑](#footnote-ref-8)
9. ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» [↑](#footnote-ref-9)
10. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н [↑](#footnote-ref-10)
11. Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утвержденное Приказом Минфина России от 28.06.2010 № 63н [↑](#footnote-ref-11)