



**МКПЦН-Консультант**

ЦИКЛ ВЕБИНАРОВ «ПРАКТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ ПЕРЕХОДА НА ФСБУ 14/2022»

# **ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ И ОСОБЕННОСТИ ПЕРЕХОДА НА ФСБУ 14/2022**

**ВЕБИНАР 1**

**Татьяна САРАЛДАЕВА**

Главный методолог ООО «МКПЦН-Консультант»

к.э.н., квалификация СРА, ДипИФР, ДипНРФ, член СРА, аттестованный аудитор

## ВЕБИНАР 1:

# ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ И ОСОБЕННОСТИ ПЕРЕХОДА НА ФСБУ 14/2022

- 1) Изменения в нормативном регулировании учета НМА
- 2) Сравнения нового и старого порядка учета НМА
- 3) Основное содержание новых положений по учету НМА
- 4) Изменения в УП, связанные с переходом на новый порядок учета НМА
- 5) Порядок перехода на новый порядок учета НМА
- 6) Примеры из практики

*На следующих вебинарах цикла мы рассмотрим вопросы:*

- ✓ *Изменения в учете капитальных вложений в НМА*
- ✓ *Порядок формирования и изменения первоначальной стоимости НМА*
- ✓ *Последующая оценка НМА*
- ✓ *Способы начисления амортизации и определение СПИ*
- ✓ *Особенности учета лицензий и лицензионных соглашений*
- ✓ *Обесценение НМА*
- ✓ *Другие вопросы, связанные с учетом НМА*
- ✓ *Примеры из практики по учету новых положений*

# НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УЧЕТА НМА

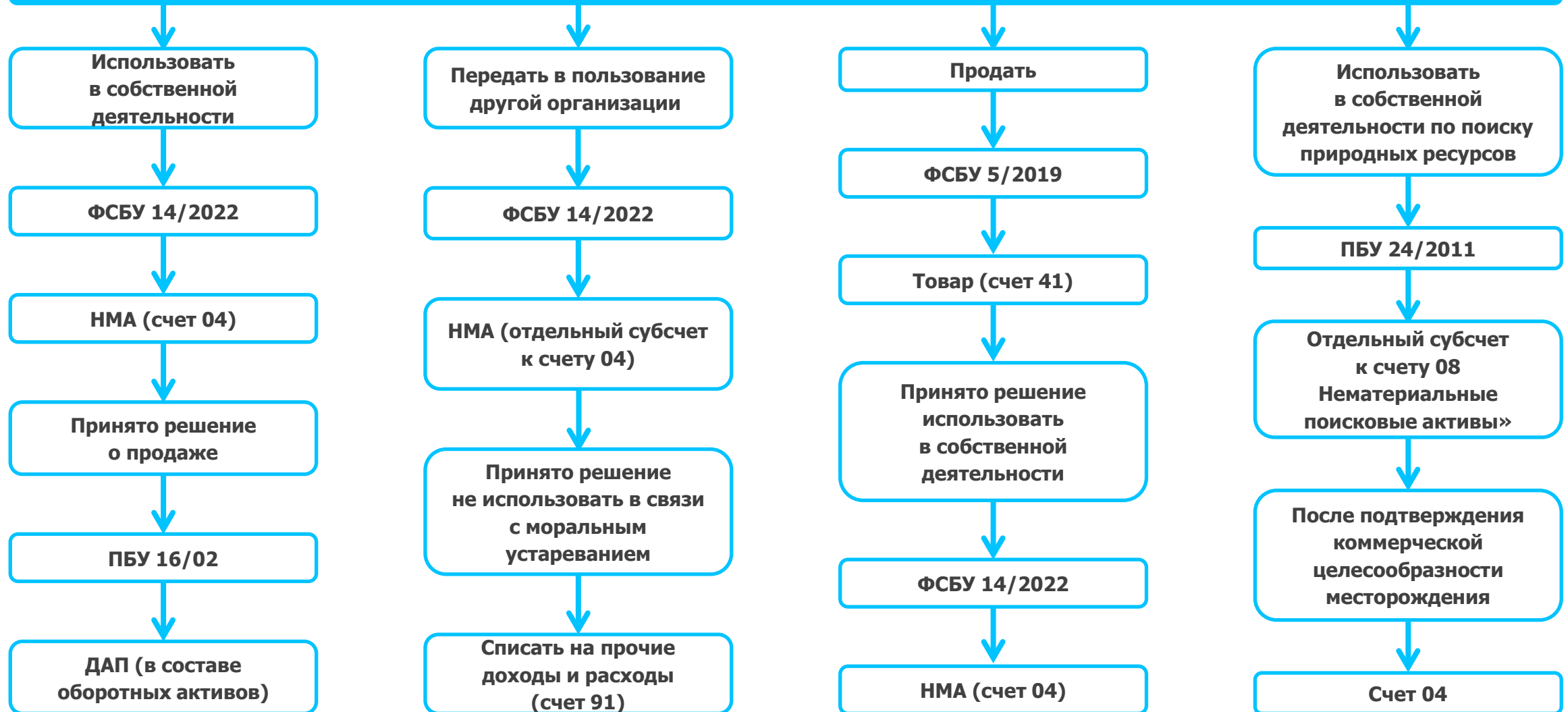
Названия документов	Статус и сфера применения	Реквизиты
<b>ФСБУ, КОТОРЫЕ ПРИМЕНЯЮТСЯ с отчетности за 2024 год (можно досрочно)</b>		
ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»	Для учета НМА	Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н
ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» в новой редакции	Для учета капитальных вложений в НМА	Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 87н
<b>УТРАЧИВАЮТ СИЛУ с 1 января 2024 года</b>		
ПБУ 14/2007 «Нематериальные активы»	Учет НМА до перехода на применение ФСБУ 14/2022	Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н
ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»	Учет НИОКР до перехода на применение ФСБУ 14/2022 и ФСБУ 26/2020 в новой редакции	Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 87н
<b>МСФО, РЕГУЛИРУЮЩИЕ УЧЕТ ДРУГИХ ВОПРОСОВ, СВЯЗАННЫХ С НМА</b>		
МСФО 38 (IFRS) «Нематериальные активы»	Вопросы по учету НМА, не раскрытые в ФСБУ 14/2022	
МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»	Для формирования информации о внешнем гудвиле	
МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»	Для оценки справедливой стоимости НМА	Введены в действие на территории РФ Приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н
МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	Для проверки на обесценение НМА, раскрытия информации об обесценении	
<b>РЕКОМЕНДАЦИИ И РАЗЪЯСНЕНИЯ ПО УЧЕТУ НМА</b>		

# СРАВНЕНИЕ НОВОГО И СТАРОГО ПОРЯДКА В УЧЕТЕ НМА

## Объекты, на которые не распространяется действие стандарта по учету НМА

ФСБУ 14/2022	ПБУ 14/2007	Стандарт, регулирующий учет
Финансовые вложения	Финансовые вложения	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
РИД и СИ, приобретенные или созданные (в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации	Не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или операционного цикла, если он свыше 12 месяцев. Относилось к условиям для принятия к учету объекта в качестве НМА	ФСБУ 5/2019 «Запасы»
ППА	Нет упоминания	ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»
Долгосрочные активы к продаже (ДАП)	Нет упоминания	ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»
Поисковые активы	Нет упоминания	ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»
Нет упоминания	НИОКиТР: – не давшие положительного результата – ее законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке	ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» в новой редакции

## Намерение организации по механизму получения экономических выгод



## СОСТАВ НМА

Подлежат правовой охране (ст. 1225 ГК РФ)

Результаты интеллектуальной деятельности (РИД)

- ✓ произведения науки, литературы и искусства
- ✓ программы для ЭВМ
- ✓ базы данных
- ✓ исполнения
- ✓ фонограммы
- ✓ сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания)
- ✓ изобретения
- ✓ полезные модели
- ✓ промышленные образцы
- ✓ селекционные достижения
- ✓ топологии интегральных микросхем
- ✓ секреты производства (ноу-хау)

Средства индивидуализации (СИ)  
(приравнены к РИД)

- ✓ фирменные наименования
- ✓ товарные знаки и знаки обслуживания
- ✓ географические указания
- ✓ наименования мест происхождения товаров
- ✓ коммерческие обозначения

Не подлежат правовой охране

Разрешения (лицензии)  
на осуществление отдельных  
видов деятельности

- ✓ Перечень органов власти и госкорпораций, осуществляющих лицензирование конкретных видов деятельности, установлен Постановлением Правительства РФ от 21.11.2011 № 957
- ✓ Виды лицензируемой деятельности установлены в Федеральном законе от 04.05.2011 № 99-ФЗ
- ✓ «О лицензировании отдельных видов деятельности», а также в других ФЗ по особым видам деятельности

Иные активы

- Активы, удовлетворяющие условиям их признания в качестве НМА, но не учтенные в составе других видов НМА:
- ✓ гудвил
  - ✓ ПО по неисключительной лицензии
  - ✓ прочие неисключительные права

# СРАВНЕНИЕ НОВОГО И СТАРОГО ПОРЯДКА

## ПРИЗНАКИ НМА

ФСБУ 14/2022	ПБУ 14/2,007	Комментарий
Не имеет материально-вещественной формы	Отсутствие у объекта материально-вещественной формы	Нет изменений

**Определение НМА в МСФО 38:** Нематериальный актив – идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

Если актив включает как нематериальные, так и материальные элементы организация применяет **профессиональное суждение** для оценки того, **какой из элементов является более значимым**.

**Актив учитывается как ОС:** НМА является неотъемлемой частью соответствующего оборудования

*Пример 1: программное обеспечение для станка с компьютерным управлением*

Станок не может функционировать без данного специального программного обеспечения, поэтому является его неотъемлемой частью

*Пример 2: Операционная система компьютера*

Компьютер не может функционировать без операционной системы, поэтому она является неотъемлемой его

**Актив учитывается как НМА:** Если НМА не является неотъемлемой частью оборудования, к которому оно относится

*Пример 1: Программа 1С: Бухгалтерия*

# СРАВНЕНИЕ НОВОГО И СТАРОГО ПОРЯДКА

## ПРИЗНАКИ НМА

### ФСБУ 14/2022

Предназначен **для использования** организацией в ходе обычной деятельности:

- при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), выполнении работ или оказании услуг;
- **для предоставления за плату во временное пользование;**
- для управленческих нужд;
- в деятельности НКО, направленной на достижение целей, ради которых она создана

Способен приносить организации **экономические выгоды** (доход) в будущем (обеспечить достижение целей НКО), 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**

### ПБУ 14/2007

Объект способен приносить организации **экономические выгоды** в будущем, в частности, объект предназначен **для использования:**

- в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг);
- для управленческих нужд организации;
- в деятельности, направленной на достижение целей создания НКО (в т.ч. в предпринимательской)

Организация **имеет право на получение экономических выгод**, которые объект **способен приносить** в будущем (в т.ч. имеются **надлежаще оформленные документы**, подтверждающие существование актива и права организации на РИД или СИ, например:

- патенты, свидетельства, другие охранные документы;
- договор об отчуждении **исключительного** права на РИД или СИ;
- документы, подтверждающие переход **исключительного** права без договора и **т.п.**,

а также имеются **ограничения доступа иных лиц** к таким экономическим выгодам (**контроль над объектом**)

### Комментарий

По форме – переформулированы между собой тексты двух отдельных пунктов.  
По содержанию – появилось указание на права в соответствии с лицензионными договорами, что подтверждает **возможность учета неисключительных прав в составе НМА** при соблюдении всех условий и признаков



# ПРИМЕРЫ АНАЛИЗА НА НАЛИЧИЕ КОНТРОЛЯ по видам Программного обеспечения (ПО)

ИТ-продукт	Краткое описание	Наличие контроля со стороны организации		Учет
«Коробочное» ПО	Устанавливается на инфраструктуре Пользователя (сервер организации, компьютер) Не может быть удаленно заблокировано Поставщиком Доступ по установленному паролю	Контроль есть	НМА	
Облачное ПО	Устанавливается на сервере Поставщика Может быть удаленно заблокировано Поставщиком Доступ по паролю	Контроля нет		Услуга по подписке, на расходы
ОЕМ-версия ПО MS DOS, Windows и прочие операционные утилиты	Как правило, ИТ-продукты уже предустановлены и приобретаются вместе с объектом ОС Нет возможности переустановить на другой компьютер	Контроль есть		Не выделяется в виде отдельного объекта учета и учитывается в составе ОС (компьютера) со СПИ, не превышающем СПИ компьютера
		Контроль есть		НМА – отдельная лицензия с СПИ, равным сроку лицензии, но не более СПИ компьютера
Базы данных (Гарант, Консультант Плюс и т.п.)	Электронный доступ к удаленной базе данных, расположенной на сервере Поставщика услуги Существует возможность удаленного отключения от ресурса со стороны Поставщика	Контроля нет		Услуга по подписке, на расходы
ИТ-продукты в свободном доступе	Существует возможность неограниченного бесплатного скачивания ПО любым пользователем	Контроля нет		Нет НМА, нет расходов

# СРАВНЕНИЕ НОВОГО И СТАРОГО ПОРЯДКА

## ПРИЗНАКИ НМА

ФСБУ 14/2022	ПБУ 14/2007	Комментарий
Может быть выделен (идентифицирован) из других активов или отделен от них	Возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов	Нет изменений

## Положения МСФО 38

Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:

- (a) является отделимым, т.е. может быть обособлен или отделен от организации и продан, передан, лицензирован, предоставлен в аренду или обменен индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация так поступить; или
- (b) возникает в результате договорных или других юридических прав независимо от того, являются ли такие права передаваемыми или обособляемыми от организации или от других прав и обязанностей.

# СРАВНЕНИЕ НОВОГО И СТАРОГО ПОРЯДКА

## ПРИЗНАКИ НМА

ФСБУ 14/2022	ПБУ 14/2007	Комментарий
<b>Предназначен</b> для использования в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев	<b>Предназначен</b> для использования в течение длительного времени, т.е. СПИ свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев	Нет изменений

## Обратите внимание!!!

**Если СПИ объекта НМА по документу, подтверждающему право менее 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, но организация намеревается продлевать его действие и использовать более этого срока, то критерий соблюден!!!**

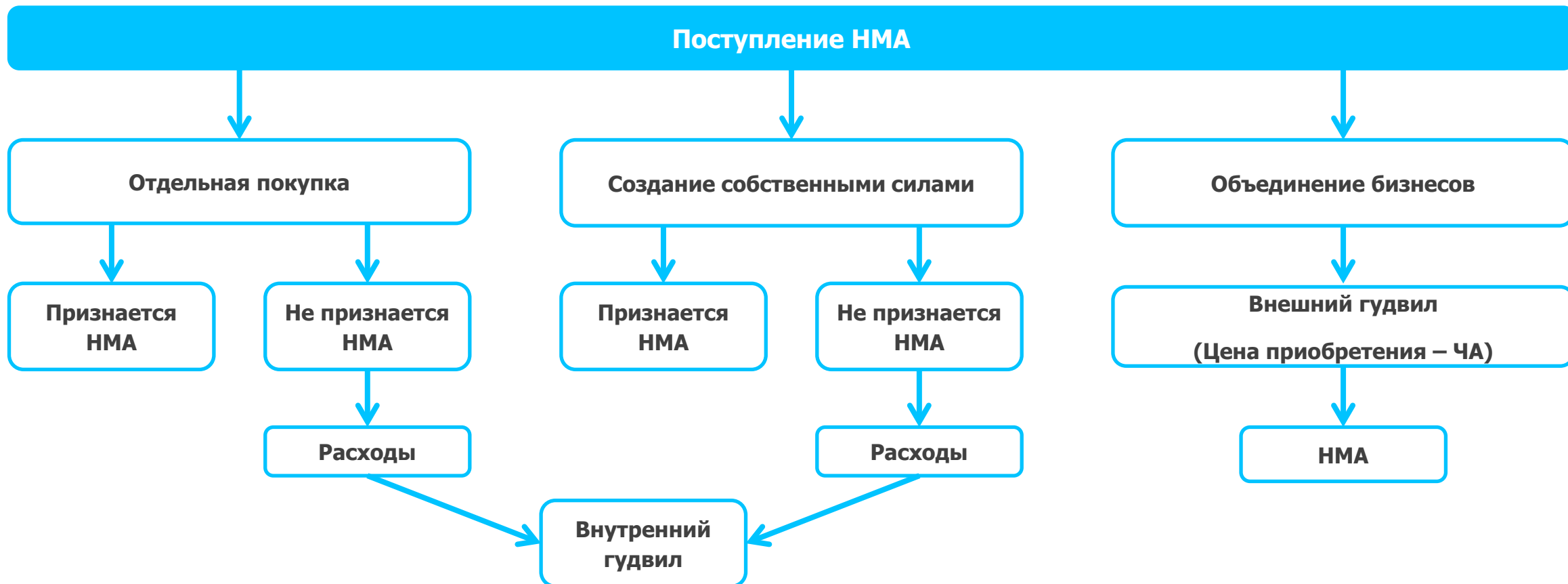
ФСБУ 14/2022	ПБУ 14/2007	Комментарий
ФСБУ 14/2022 не распространяется на РИД и СИ, приобретенные или созданные <b>для продажи</b> в ходе обычной деятельности организации	<b>Не предполагается продажа</b> объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев	Условие из ПБУ 14/2007 перенесено в сферу действия ФСБУ 14/2022
Нет упоминания в ФСБУ 14/2022, но действует аналогичное условие в п. 6 ФСБУ 26/2020	Фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена	Условие из п. 3 ПБУ 14/2007 перенесено в п. 6 ФСБУ 26/2020

# СРАВНЕНИЕ НОВОГО И СТАРОГО ПОРЯДКА

## НЕ ПРИЗНАЮТСЯ НМА

ФСБУ 14/2022	ПБУ 14/2007	Комментарий
СИ (например, фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания), <b>созданные собственными силами</b>	Учитывались как НМА	Признаются расходами периода, в котором они понесены
Информация о покупателях (заказчиках) и иных контрагентах, <b>созданная собственными силами</b>	Нет упоминания	Признаются расходами периода, в котором они понесены
Интеллектуальные и деловые качества персонала организации, его квалификация и способность к труду	Интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду	Отсутствует контроль и идентифицируемость
Гудвил, <b>созданный собственными силами</b>	В качестве НМА учитывалась <b>деловая репутация</b> , возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса	В качестве НМА принимается только гудвил, определение и признаки которого установлены в МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»
Нет упоминания	Расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные)	Признаются расходами периода, в котором они понесены, в соответствии с правилами ПБУ 10/99
Материальные носители (вещи), в которых выражены РИД и СИ, в случае, <b>когда принято решение об их учете отдельно от объекта НМА</b>	Не признавались в стоимости НМА материальные носители (вещи), в которых выражены РИД и приравненные к ним СИ	Если принято решение учитывать отдельно, то учитываются в составе ОС или запасов
Малоценные НМА ( <b>стоимостью ниже установленного организацией лимита</b> )	Порядок учета НМА не зависел от их стоимости	Признаются расходами в периоде завершения капвложений

## Поступление НМА





# СТОИМОСТНОЙ ЛИМИТ НЕСУЩЕСТВЕННЫХ НМА

Обязательность	Может не устанавливаться
Цель	Выделить из состава НМА такую их совокупность, информация о которой исходя из структуры активов и затрат организации и особенностей ее деятельности не способна повлиять на экономические решения пользователей БО.
Релевантные показатели	Показатели БО, значения которых непосредственно зависят от применяемых организацией способов учета капвложений и НМА
Способ	1 способ (позиция Минфина РФ): лимит устанавливается в отношении отдельного объекта 2 способ (позиция НРБУ БМЦ): лимит устанавливается для совокупности несущественных активов
Контроль и оценка на забалансовых счетах	Не обязательно производить денежную оценку и отражать их забалансовых счетах. Контроль может осуществляться без участия бухгалтерской службы МОЛ с помощью документов, удостоверяющих их ответственность за это имущество, зафиксированное в этих документах в натуральных единицах. Если на забалансовых счетах, то можно в условной оценке.

# КАК ОТРАЖАТЬ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ РАСХОДЫ ПО НЕСУЩЕСТВЕННЫМ НМА

Отчетность	Объект учета	Где отражаются
Бухгалтерский баланс (ББ)	Авансы, предварительная оплата, задатки, уплаченные организацией в связи с приобретением, созданием, улучшением несущественных активов	Включаются в ту же статью ББ, в которой организация представляет уплаченные в связи с осуществлением капвложений авансы, предварительную оплату, задатки
Отчет о финансовых результатах (ОФР)	Расходы	В ту статью (статьи) ОФР, в которую включалась бы амортизация НМА при отсутствии решения
Приложения к ОФР	Расходы	В табл. 6 Приложения № 3 к Приказу Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н при представлении элементов затрат на производство расходы представляются вместе с амортизацией
Отчет о движении денежных средств (ОДДС)	Платежи организации в связи с приобретением, созданием, улучшением несущественных активов	В составе денежных потоков от инвестиционных операций



# СРАВНЕНИЕ НОВОГО И СТАРОГО ПОРЯДКА

## Изменения в организации учета НМА

Термины	ФСБУ 14/2022	ПБУ 14/2007
Единица учета НМА	Инвентарный объект	Инвентарный объект
Инвентарный объект	<ul style="list-style-type: none"> <li>– совокупность прав на него, возникающих в соответствии с <b>договорами либо иными документами</b>, подтверждающими существование у организации прав на такой актив;</li> <li>– сложный объект</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– совокупность прав, возникающих из <b>одного</b> патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на РИД или на СИ либо в ином установленном законом порядке, <b>предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций</b>;</li> <li>– сложный объект</li> </ul>
Сложный объект	Включает несколько охраняемых РИД (например, кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология)	Включает несколько охраняемых РИД (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология)
Классификация	<b>1) По видам</b> <b>2) В разрезе каждого вида по группам</b>	Прямо не предусмотрена, однако необходимость классификации косвенно следует из других положений стандарта
Группы НМА	Совокупность объектов НМА одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования	Нет определения

При формировании группы НМА рекомендуем учитывать единообразие следующих элементов:

- ✓ способ оценки (по первоначальной или переоцененной стоимости);
- ✓ периодичность переоценки для НМА, учитываемых по переоцененной стоимости;
- ✓ способ начисления амортизации.

# СРАВНЕНИЕ НОВОГО И СТАРОГО ПОРЯДКА

## Пример фрагмента УП по классификации НМА в организации, которая ведет деятельность в области телевидения:

«Для целей бухгалтерского учета НМА классифицируются по видам:

- ✓ произведения науки, литературы и искусства;
- ✓ программы для электронных вычислительных машин;
- ✓ лицензии и разрешения;
- ✓ прочие виды НМА.

*(Основание: п. 12 ФСБУ 14/2022)*

В разрезе указанных видов НМА устанавливаются следующие группы:

- ✓ для произведений науки, литературы и искусства: телевизионные программы с ограниченным количеством показов, телевизионные программы с неограниченным количеством показов, телевизионные сериалы с ограниченным количеством показов, телевизионные сериалы с неограниченным количеством показов;
- ✓ для программ для ЭВМ: лицензия на ПО с активным рынком, лицензия на ПО без активного рынка;
- ✓ для прочих НМА все объекты одного вида, не вошедшие в другие группы, включаются в одну группу: лицензии (разрешения) на ведение деятельности, средства индивидуализации.

*(Основание: п. 12 ФСБУ 14/2022)*

# СРАВНЕНИЕ НОВОГО И СТАРОГО ПОРЯДКА

## Оценка НМА при первоначальном признании

Элементы	ФСБУ 14/2022	ПБУ 14/2007
При признании	По первоначальной стоимости	По первоначальной стоимости
Определение ПС	<b>Общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта нематериальных активов в бухгалтерском учете</b>	Сумма, <b>исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях</b>
Порядок определения ПС	<b>В отдельном ФСБУ 26/2020 в новой редакции</b>	В ПБУ 14/2007

# СРАВНЕНИЕ НОВОГО И СТАРОГО ПОРЯДКА

## Оценка НМА после признания

Элементы	ФСБУ 14/2022	ПБУ 14/2007
Способы оценки после признания	Одним из следующих способов: – по первоначальной стоимости – <b>по переоцененной стоимости</b>	Любые НМА всегда учитывались по первоначальной стоимости
Переоцененная стоимость	Стоимость объекта НМА после его переоценки, которая равна или существенно не отличается от <b>справедливой стоимости (СС)</b> , определяемой с использованием данных активного рынка.	Текущая рыночная стоимость, определяемая исключительно по данным активного рынка указанных НМА
Применение способа по переоцененной стоимости	– может применяться для оценки группы НМА, для которой существует <b>активный рынок, определяемый в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»</b> ; – не применяется для оценки СИ, разрешений (лицензий) на осуществление отдельных видов деятельности	Переоценка группы НМА производилась по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка НМА
Периодичность переоценки	Определяется организацией самостоятельно для каждой группы НМА <b>исходя из того, в какой степени их СС подвержена изменениям</b> . Если она решает проводить переоценку не чаще 1 раза в год, то она осуществляется на конец соответствующего отчетного года	Не чаще одного раза в год
Способы переоценки	<b>1 способ: пересчитывается ПС и накопленная амортизация</b> <b>2 способ: пересчитывается БС</b>	Пересчитывалась остаточная стоимость НМА
Накопленная дооценка НМА	Списывается со счета 83 «Добавочный капитал», где учитывалась обособленно, на нераспределенную прибыль одним из способов: – единовременно при списании объекта НМА; – <b>по мере начисления амортизации по объекту НМА</b>	Списывалась со счета 83, где учитывалась обособленно, на нераспределенную прибыль единовременно при выбытии объекта НМА
Затраты на улучшение НМА	Включаются в сумму капитальных вложений и в момент их завершения <b>увеличивают первоначальную стоимость объекта НМА</b>	Не увеличивали первоначальную стоимость НМА

# СРАВНЕНИЕ НОВОГО И СТАРОГО ПОРЯДКА

## Амортизация НМА

Положения стандартов	ПБУ 14/2022	ПБУ 14/2007
Амортизация для НКО	НКО начисляют амортизацию НМА в общем порядке	Амортизация по НМА в НКО не начислялась
Балансовая стоимость (БС)	<b>Балансовая стоимость</b> – это первоначальная (ПС) (переоцененная) стоимость НМА, уменьшенная на суммы накопленной амортизации (НА) <b>и накопленного обесценения</b>	Определение не формулировалось. Использовалось понятие <b>остаточной стоимости</b> как разница между ПС и суммой накопленной амортизации (НА)
Ликвидационная стоимость (ЛС)	Введено понятие <b>ликвидационной стоимости</b> НМА – <b>сумма, которую организация получила бы в случае выбытия объекта после вычета предполагаемых затрат на выбытие</b>	Понятие ликвидационной стоимости не применялось. При расчете амортизации ликвидационная стоимость не учитывалась

Отличие ситуации, когда ликвидационная стоимость равна нулю в отношении НМА от ситуации по ОС:

### ПБУ 14/2022

- ЛС объекта НМА считается равной нулю, **за исключением случаев**, когда:
- а) договором предусмотрена обязанность другого лица купить НМА в конце СПИ
  - б) существует активный рынок для такого объекта, с использованием данных которого можно определить его ЛС
  - в) существует высокая вероятность того, что активный рынок для такого объекта будет существовать в конце СПИ

### ФСБУ 6/2020

- ЛС объекта ОС считается равной нулю, **если**:
- а) не ожидаются поступления от выбытия ОС (в т.ч. от продажи МЦ, остающихся от его выбытия) в конце СПИ
  - б) ожидаемая сумма от выбытия ОС не является существенной
  - в) ожидаемая сумма от выбытия ОС не может быть определена

# СРАВНЕНИЕ НОВОГО И СТАРОГО ПОРЯДКА

## Амортизация НМА

Положения стандартов	ПБУ 14/2022	ПБУ 14/2007
Определение СПИ	<p>Период, в течение которого использование объекта НМА будет приносить экономические выгоды (доход) организации.</p> <p>Для отдельных объектов НМА СПИ определяется исходя из количества продукции (объема работ (услуг) в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования такого объекта НМА</p>	<p>Выраженный <b>в месяцах</b> период, в течение которого организация предполагает использовать НМА с целью получения экономической выгоды.</p> <p>Для отдельных видов НМА СПИ может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида</p>
Факторы для определения срока полезного использования (СПИ)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– срок действия прав организации на РИД, СИ</li> <li>– <b>срок действия специального разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности</b></li> <li>– ожидаемый период использования объекта НМА с учетом нормативных, договорных и других ограничений использования, намерений руководства по его использованию</li> <li>– <b>ожидаемое моральное устаревание</b></li> <li>– <b>СПИ иного актива, с которым объект НМА непосредственно связан</b></li> <li>– <b>другие факторы, влияющие на использование НМА</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– срок действия прав организации на РИД или СИ и период контроля над активом</li> <li>– ожидаемый СПИ, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды</li> </ul>
Начало начисления амортизации	<p><b>С даты признания объекта НМА в учете</b></p> <p>Допускается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания НМА</p>	<p>С 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия НМА к бухгалтерскому учету</p>
Окончание начисления амортизации	<p><b>С даты списания объекта НМА с учета</b></p> <p>Допускается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания объекта НМА</p>	<p>С 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости НМА либо списания его с бухгалтерского учета</p>
Периодичность начисления амортизации	<p><b>Не регламентируется</b></p>	<p>Ежемесячно</p>
Приостановление амортизации	<p><b>Амортизация приостанавливается</b>, если ЛС НМА стала больше или равна его БС</p>	<p>Начисление амортизации в течение СПИ <b>не приостанавливалось</b> до полного погашения или списания</p>

# СРАВНЕНИЕ НОВОГО И СТАРОГО ПОРЯДКА

## Амортизация НМА

Положения стандартов	ПБУ 14/2022	ПБУ 14/2007
Общие требования к определению способа начисления амортизации	<p><b>Избранный способ амортизации должен:</b></p> <p><b>1) наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы НМА</b></p> <p><b>2) применяться последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев, когда меняется распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы НМА</b></p>	Требования не формулировались
Расчет суммы амортизации	<p>При линейном способе – исходя из <b>БС</b>, уменьшенной на ЛС, и <b>оставшегося</b> СПИ</p> <p>При способе уменьшаемого остатка – <b>организация самостоятельно определяет формулу расчета так, чтобы сумма амортизации систематически уменьшалась к концу СПИ</b></p> <p>При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) – исходя из <b>БС, уменьшенной на ЛС</b>, и отношения показателя количества продукции (объема работ (услуг) в натуральном выражении) в отчетном периоде к <b>оставшемуся СПИ, который тоже определяется исходя из количества продукции (объема работ (услуг) в натуральном выражении)</b></p> <p><b>ЛС не подлежит амортизации при любом способе</b></p>	<p>При линейном способе – исходя из <b>ПС</b> НМА и <b>всего</b> СПИ</p> <p>При способе уменьшаемого остатка – <b>исходя из остаточной стоимости НМА на начало месяца, оставшегося срока СПИ и коэффициента не выше 3, установленного организацией.</b></p> <p>При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) – исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения <b>первоначальной</b> стоимости НМА и предполагаемого объема продукции (работ) за <b>весь</b> СПИ</p>
Ограничение для пропорционального способа	Введен запрет определять сумму амортизации за отчетный период на основе величины поступлений (выручки или иного аналогичного показателя) от продажи ПРУ, производимой (выполняемых, оказываемых) с использованием данного НМА	Ограничение не формулировалось
Проверка и изменение элементов амортизации	<b>Элементы амортизации</b> проверяют на соответствие условиям использования НМА в конце каждого отчетного года <b>и при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении</b>	<b>СПИ и способ начисления амортизации</b> проверялись на необходимость уточнения <b>только</b> на конец отчетного года
Расчет суммы амортизации за отчетный период	На основе <b>БС</b> НМА, <b>оставшегося</b> СПИ и <b>уточненной ЛС, чтобы к концу СПИ его БС стала равной ЛС</b>	На основе ПС НМА и <b>общего</b> СПИ, <b>чтобы остаточная стоимость стала равной нулю</b>

# СРАВНЕНИЕ НОВОГО И СТАРОГО ПОРЯДКА

## Обесценение НМА

Положения стандартов	ПБУ 14/2022	ПБУ 14/2007
Понятие обесценения	Обесценение – состояние актива, при котором его БС превышает сумму, которая может быть получена при использовании актива или в результате его продажи	Понятие не формулировалось
Обязательность проверки на обесценение	Организация <b>обязательно</b> проверяет объекты НМА на обесценение и учитывает изменения их БС в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36	Организация <b>могла</b> проверять объекты НМА на обесценение



# ОРГАНИЗАЦИИ, ПРИМЕНЯЮЩИЕ УПРОЩЕННЫЕ СПОСОБЫ ИМЕЮТ ПРАВО:

- ✓ не проверять НМА на обесценение;
- ✓ включать в сумму фактических затрат при признании капитальных вложений уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику, правообладателю) при осуществлении капитальных вложений суммы ;
- ✓ признавать затраты на приобретение, создание, улучшение объектов, которые подлежат принятию к бухгалтерскому учету в качестве НМА, в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления;
- ✓ приводить сокращенный объем информации в целях ее раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ✓ выбрать перспективный способ перехода на ФСБУ 14/2022 и ФСБУ 26/2020 в новой редакции.

# ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ (УП) ПО УЧЕТУ НМА

Положения УП	Выбор способов и методов	Основание
Учет незначительных НМА	1) устанавливать лимит для незначительных НМА 2) не устанавливать лимит для незначительных НМА	п. 7 ФСБУ 14/2022
	Если принято решение устанавливать лимит, то в каком размере Если принято решение устанавливать лимит, то контроль за незначительными НМА: – с использованием забалансового счета (номер счета) – с использованием отдельного регистра – количественный учет – в условной оценке	
Порядок контроля за РИД и СИ не являющиеся НМА	Если принято решение об учете на забалансовом счете, то внести изменения в рабочий план счетов в составе УП	П. 4 ПБУ 1/2008
	Если принято решение об учете в отдельном регистре, то утвердить в УП форму этого регистра – с использованием забалансового счета (номер счета) – с использованием отдельного регистра	п. 9 ФСБУ 14/2022
Классификация по видам	Если принято решение об учете на забалансовом счете, то внести изменения в рабочий план счетов в составе УП	П. 4 ПБУ 1/2008
	Если принято решение об учете в отдельном регистре, то утвердить в УП форму этого регистра	
Классификация по группам	Например, по следующим видам: произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин (программы ЭВМ); базы данных; изобретения; полезные модели; промышленные образцы; секреты производства (ноу-хау); селекционные достижения; лицензии и разрешения	п. 12 ФСБУ 14/2022
	Например, по следующим группам: – результаты интеллектуальной деятельности – средства индивидуализации; – разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности; – прочие НМА	

# ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ (УП) ПО УЧЕТУ НМА

Положения УП	Выбор способов и методов	Основание
Способ оценки после признания НМА для каждой группы	а) по первоначальной стоимости б) по переоцененной стоимости	п. 15 ФСБУ 14/2022
Периодичность переоценки	– один раз в год – несколько раз в год	п. п. 21 ФСБУ 14/2022
Способы проведения переоценки	– пересчитывается ПС и сумма накопленной амортизации объекта НМА – ПС НМА уменьшается на сумму накопленной до даты переоценки амортизации, а затем пересчитывается полученная сумма	П. 22 ФСБУ 14/2022
Порядок распределения общих капвложений между отдельными НМА	Какая база для распределения	
Критерий существенности изменения СС для отражения результатов переоценки НМА	Например, – изменение СС группы составляет более 5% – менее 5 % – Иное	
Способы списания сумм накопленной дооценки	– единовременно – по мере начисления амортизации	п. 26 ФСБУ 14/2022
Периодичность начисления амортизации	– на конец каждого отчетного периода – на конец иного периода, не превышающего установленный в организации отчетный период	
Момент начала и прекращения начисления амортизации НМА	– в месяце учета или списания – в следующем месяце, после учета или списания – с учетом иной периодичности начисления амортизации	п. 38 ФСБУ 14/2022
Способы начисления амортизации	Для каждой группы НМА	п. 39 ФСБУ 14/2022
Для способа уменьшаемого остатка	Формулу расчета суммы амортизации	п. 40 ФСБУ 14/2022

# ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ (УП) ПО УЧЕТУ НМА

Положения УП	Выбор способов и методов	Основание
Проверка элементов амортизации	Порядок проверки элементов амортизации, а также уровень и иные критерии существенности, соответствие которым влечет за собой пересмотр элементов амортизации	п. 42 ФСБУ 14/2022
Критерий существенности изменения периода использования НМА для уточнения СПИ	Например, как: <ul style="list-style-type: none"> <li>– разница между текущим и предполагаемым СПИ составляет не менее определенного процента от величины текущего срока</li> <li>– разница между текущим и предполагаемым оставшимся СПИ составляет не менее определенного процента от величины текущего оставшегося срока</li> <li>– Иное</li> </ul>	
Порядок перехода на ФСБУ 14/2022	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ретроспективный</li> <li>– альтернативный</li> <li>– перспективный</li> </ul>	п. п. 52, 53 ФСБУ 14/2022
Порядок применения изменений в ФСБУ 26/2020, связанных с НМА	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ретроспективный</li> <li>– альтернативный</li> <li>– перспективный</li> </ul>	п. п. 25, 25.1, 26 ФСБУ 26/2020
Критерии для инвестиционного актива для НМА	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Размер</li> <li>– Сроки</li> </ul>	
Порядок проведения проверки на обесценение НМА с неопределенным СПИ и капвложения в НМА	Ежегодно в единый срок или в разные сроки	
Формы применяемых первичных документов по учету НМА	<ul style="list-style-type: none"> <li>– унифицированные</li> <li>– разработанные организацией</li> </ul>	
Изменения в рабочий план счетов	Например, если были изменения в составе применяемых субсчетов, счетов забалансового учета	

# СПОСОБЫ ПЕРЕХОДА НА ПРИМЕНЕНИЕ ФСБУ 14/2022 И ФСБУ 26/2020 В НОВОЙ РЕДАКЦИИ

Способ перехода	Особенность	Регулирующая норма	Кто имеет право применять
<b>Ретроспективный</b>	Как если бы стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни	п. 52 ФСБУ 14/2022 п. 25 ФСБУ 26/2020	Все организации
<b>Альтернативный</b>	Допускается не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному	п. 53 ФСБУ 14/2022 п. 25.1 ФСБУ 26/2020	Все организации
<b>Перспективный</b>	Только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения ФСБУ 14/2022, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета	п. 55 ФСБУ 14/2022 п. 26 ФСБУ 26/2020	Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность

# СРАВНЕНИЕ АЛЬТЕРНАТИВНОГО СПОСОБА ПО ФСБУ 14/2022 ОТ ФСБУ 6/2020

Группа активов	ФСБУ 14/2022	ФСБУ 6/2020
В отчетности, начиная с которой применяется ФСБУ, организация должна на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному):		
Были НМА – стали НМА Были ОС – стали ОС	<p>Определить <b>оставшийся</b> СПИ и ЛС НМА</p> <p>Отражать возникшие в связи с этим <b>корректировки</b> величин, отражающих погашение стоимости объектов НМА, <b>как изменения оценочных значений</b></p> <p>БС таких объектов НМА не корректируется</p>	<p><b>Произвести единовременную корректировку БС ОС</b></p> <p>БС ОС = ПС (с учетом переоценок), признанная до начала применения ФСБУ 6/2020 за вычетом НА</p> <p>НА рассчитывается исходя из этих ПС, ЛС <b>и соотношения истекшего и оставшегося СПИ</b></p>
Были не НМА – стали НМА Были не ОС – стали ОС	<p>Переклассифицировать их в НМА</p> <p><b>Признать в качестве их первоначальной стоимости балансовую стоимость соответствующего объекта на момент его переклассификации</b> и определить его <b>оставшийся</b> СПИ, способ начисления амортизации и ЛС</p> <p>Определенные величины <b>погашения стоимости</b> объектов НМА <b>отражаются как изменения оценочных значений</b></p>	<p><b>Произвести единовременную корректировку БС ОС</b></p> <p>БС ОС = <b>ПС (с учетом переоценок), признанная до начала применения ФСБУ 6/2020</b> за вычетом НА</p> <p>НА рассчитывается исходя из этих ПС, ЛС <b>и соотношения истекшего и оставшегося СПИ</b></p>
Были НМА – стали не НМА Были ОС – стали не ОС	<p>Списать БС таких объектов в порядке единовременной корректировки на нераспределенную прибыль, за исключением случаев их переклассификации в другой вид активов</p>	<p>Списать БС таких объектов единовременной корректировкой на нераспределенную прибыль, за исключением случаев их переклассификации в другой вид активов</p>
Изменение БС	<p>Изменения БС НМА, которые не связаны с изменениями других статей бухгалтерского баланса, списываются на нераспределенную прибыль</p>	<p>Изменения БС ОС, которые не связаны с изменениями других статей бухгалтерского баланса, списываются на нераспределенную прибыль</p>
Обесценение	<p>Учет обесценения не предусмотрен</p>	<p>На дату единовременной корректировки провести переоценку соответствующих ОС и признать накопленный результат дооценки ОС (при наличии) в составе капитала, скорректировав (при необходимости) аналогичный показатель, сформированный до начала применения Стандарта</p>

# ПРИМЕР ПЕРЕХОДА АЛЬТЕРНАТИВНЫМ СПОСОБОМ

В бухгалтерском учете организации на 31.12.2023 (или на 01.01.2024) на счете 04 «Нематериальные активы» числится НМА первоначальной стоимостью 1 200 000 руб., накопленная амортизация – 600 000 руб., оставшийся СПИ равен 40 мес. При переходе на ФСБУ 14/2022 с отчетности за 2024 год определен новый оставшийся СПИ – 60 мес. Способ амортизации – линейный, не пересматривался. Ликвидационная стоимость равна нулю. Начисление амортизации ежемесячно на счет по учету затрат основного производства. В учетной политике на 2024 г. установлен лимит в отношении единицы несущественных активов – 100 000 руб.

## Ситуация: Было НМА – осталось НМА

Пересчет На 01.01.2024 :

Оставшийся СПИ = 40 мес. Новый оставшийся СПИ = 60 мес.

ЛС = 0

БС на дату перехода = 1 200 000 - 600 000 = 600 000 руб.

Сумма амортизации за период исходя из нового СПИ =  $(600\,000 - 0) / 60$  мес. = 10 000 руб.

Амортизацию за январь в сумме 10 000 руб. необходимо отразить проводкой: Дт 20 Кт 05

# ПРИМЕР ПЕРЕХОДА АЛЬТЕРНАТИВНЫМ СПОСОБОМ

В бухгалтерском учете организации на 31.12.2023 (или на 01.01.2024) на счете 97 «Расходы будущих периодов» числится ПО, удовлетворяющее признакам НМА балансовой стоимостью 800 000 руб. При переходе на ФСБУ 14/2022 с отчетности за 2024 год определен СПИ – 40 мес. Способ амортизации – линейный. Ликвидационная стоимость равна нулю. Начисление амортизации ежемесячно на счет по учету затрат основного производства. В учетной политике на 2024 г. установлен лимит в отношении единицы несущественных активов – 100 000 руб.

## **Ситуация : Было не НМА – стало НМА**

На 01.01.2024:

БС на дату перехода = 800 000 руб. переклассифицируем в НМА: Дт 04 Кт 97

Установлен СПИ = 40 мес. ЛС = 0

Сумма амортизации за период =  $(800\ 000 - 0) / 40 \text{ мес.} = 20\ 000 \text{ руб.}$

Амортизацию за январь в сумме 20 000 руб. необходимо отразить проводкой: Дт 20 Кт 05

## **Ситуация : Было НМА – стало не НМА**

На 01.01.2024:

Дт 84 Кт 04 - по первоначальной стоимости НМА

Дт 05 Кт 84 – на сумму накопленной амортизации



# ВОПРОСЫ ОТ БУХГАЛТЕРОВ

**Вопрос:** У компании в составе НМА числится дубляж иностранного контента, выполненный собственными силами. Права на иностранный контент закончились. Компания не хочет списывать дубляж с баланса и планирует, когда появится возможность, снова купить права на иностранный контент и использовать дубляж при показе этого контента. На данный момент оценить возможность приобретения иностранного контента не представляется возможным. Как правило, стоимость этих объектов НМА уже самортизировалась. Как учитывать эти объекты при переходе на ФСБУ 14/2022 альтернативным способом?

**Ответ:** При переходе на применение ФСБУ 14/2022 необходимо проверить **одновременное** наличие всех признаков для признания по каждому объекту НМА.

Признаки для признания объекта НМА	Да	Нет	Комментарий
Не имеет материально-вещественной формы	Да		Оценивается не дубляж, а право на использование дубляжа
Предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности	Да		Предназначен, а не фактически используется
Способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем	Да		Не приносит, а способен приносить, когда приобретут иностранный контент
Имеет право на получение экономических выгод	Да		Дубляж создан собственными силами, поэтому в силу ст. 1295 ГК РФ у организации возникают авторские права на дубляж, как на служебное произведение
Подтверждено документально наличие такого права	Да		Первичными документами при создании дубляжа
Организация способна ограничить доступ иных лиц к получению экономических выгод	Да		Дубляж на законном основании не может использовать другое лицо
Предназначен для использования в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев	Да		Нужно учесть намерение организации по будущему использованию дубляжа
Может быть выделен (идентифицирован) из других активов или отделен от них	Да		Право на дубляж может быть продано правообладателем
Определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина	Да		Затраты были определены при создании дубляжа

## ВОПРОСЫ ОТ БУХГАЛТЕРОВ

**Вопрос:** Подлежат ли списанию средства индивидуализации (например, фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания), созданные собственными силами организации при первом применении ФСБУ 14/2022? Должна ли организация обеспечить забалансовый учет этих объектов?

**Вопрос:** Средства индивидуализации (например, фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания), созданные собственными силами организации - это объекты, которые созданы в ходе выполнения трудовых обязанностей сотрудниками? И тогда это не объект НМА? А если разработку товарного знака заказали у сторонней организации, а потом сами зарегистрировали, то эти объекты не являются созданными собственными силами? И организация приходит НМА?

**Вопрос:** После списания объекта НМА (АВП) руководство приняло решение показать его в эфире – разово или несколько раз. Нужно ли восстанавливать объект в составе НМА?

**Вопрос:** У компании большое количество объектов НМА с нулевой стоимостью, но которые используются в текущей деятельности. Ранее эти объекты были созданы самой организацией. Показываются в эфире с разной периодичностью. Компания имеет намерения использовать такие программные права при формировании контента и сетки вещания телеканалов в будущих телесезонах. Ввиду того, что компания осуществляет вещание большого количества телеканалов разной тематики, то объекты программных прав не теряют своей востребованности и актуальности.

- 1) При первом применении ФСБУ 14/2022 следует ли пересчитать амортизацию с отнесением сумм на нераспределенную прибыль? Или оставить все как есть?
- 2) Первоначальная стоимость таких объектов различная, в т.ч. менее 100 тыс. руб. так как эти объекты создавались, начиная с 2007 года и СПИ устанавливался в диапазоне от 2 до 5 лет.

## ВОПРОСЫ ОТ БУХГАЛТЕРОВ

**Вопрос:** Правильно ли мы понимаем, что переход на новый стандарт можно осуществить и на 31.12.2023 и на 01.01.2024 в зависимости от выбора Общества? Если переход осуществлен с 01.01.2024 и Общество выбрало порядок начисления амортизации со следующего месяца за месяцем принятия НМА к учету, то при пересмотре СПИ с января или февраля должна начисляться амортизация исходя из нового СПИ, поскольку указанные корректировки должны быть отражены как изменения оценочных значений?

**Вопрос:** На счете 97 организации числятся ПО, удовлетворяющие критериям признания их в качестве НМА, которые ранее приобретали за 200 тыс. руб. На момент перехода на применение ФСБУ 14/2022 их балансовая стоимость составит 80 тыс. руб. Организация планирует установить в своей учетной политике стоимостной лимит для признания НМА – 100 тыс. руб. Как учесть данное ПО при переходе на применение ФСБУ 14/2022 альтернативным способом? В составе НМА или списать на расходы?

**Вопрос :** В каком порядке подлежат отражению в БУ платежи за предоставленное право использования РИД или СИ, производимые в виде фиксированного разового платежа? Ранее такие платежи отражались как расходы будущих периодов и подлежали списанию в течение срока действия договора. При этом РБП могут быть как долгосрочные, так и краткосрочные. Что делать с остатками счета 97 «Расходы будущих периодов» при первом применении нового стандарта? Единовременно списать на нераспределенную прибыль краткосрочные РБП, а долгосрочные (срок более 12 месяцев) перенести в состав НМА? СПИ установить исходя из условий лицензионного договора на передачу прав?



**МКПЦН-Консультант**

**СПАСИБО ЗА ВНИМАНИЕ!**

ООО «МКПЦН-Консультант»  
117630, Москва, ул. Обручева, д. 23, корп. 3  
Телефон: +7 495 111-09-90  
[www.nalogov.net](http://www.nalogov.net)



#мкпцндлябизнеса



#переходнафсбу