**НОВОЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ:  
факты и комментарии**

**Информационное сообщение  
18 июля 2022 г. № ИС-учет-40**

**Новый порядок учета нематериальных активов**

Приказами Минфина России от 30 мая 2022 г. № 86н и 87н соответственно утвержден Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» и внесены изменения в Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденный приказом Минфина Россииот 17 сентября 2020 г. № 204н. Данными приказами определены требования к формированию в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах организаций и капитальных вложениях в такие активы.

ФСБУ 14/2022 и ФСБУ 26/2020 (в редакции приказа № 87н), заменяют Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 14/2007) «Учет нематериальных активов», утвержденное приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н, и Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н.

**Изменена структура нормативного регулирования учета нематериальных активов**

С целью унификации порядка бухгалтерского учета внеоборотных активов для нормативного регулирования учета нематериальных активов принята структура, аналогичная структуре нормативного регулирования учета основных средств. Для этого вопросы учета на этапе приобретения (создания) объектов нематериальных активов выделены из нормативного правового акта, посвященного непосредственно учету нематериальных активов, и включены в ФСБУ 26/2020 (ранее – эти вопросы регулировались ПБУ 14/2007 и ПБУ 17/02)[[1]](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=136833-novoe_v_bukhgalterskom_zakonodatelstve_fakty_i_kommentarii" \l "_ftn1" \o "). В результате:

а) в бухгалтерском учете понятие капитальных вложений распространено на процесс формирования объектов нематериальных активов (ранее – только формирование объектов основных средств). Под капитальными вложениями в нематериальные активы понимаются определяемые в соответствии с ФСБУ 26/2020 затраты организации на приобретение, создание, улучшение объектов нематериальных активов;

б) действие ФСБУ 26/2020 распространено на имущество, предназначенное для использования в процессе приобретения, создания, улучшения объектов нематериальных активов (ранее – такое имущество учитывалось, как правило, в составе запасов до момента использования в процессе приобретения, создания, улучшения объектов нематериальных активов);

в) ФСБУ 26/2020 не распространяется на затраты, связанные с выполнением организацией работ, оказанием услуг по приобретению, созданию, улучшению результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации, на которые у организации не возникают исключительные права, права в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование таких прав, для других лиц; приобретением, созданием активов, предназначенных для продажи (ранее – ограничение не устанавливалось);

г) к капитальным вложениям в нематериальные активы отнесены затраты:

на приобретение исключительных прав, прав в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование таких прав, на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, предназначенные для использования непосредственно в качестве объектов нематериальных активов (ранее – не распространялось на приобретение прав в соответствии с лицензионными договорами);

на создание объектов нематериальных активов, в том числе в результате выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (далее – НИОКР) (ранее – расходы на НИОКР рассматривались в качестве отдельного объекта бухгалтерского учета);

на улучшение объектов нематериальных активов, связанное с улучшением (повышением) первоначально принятых нормативных показателей функционирования таких объектов, в случае соответствия таких затрат условиям признания капитальных вложений (ранее – фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, по которой он принимался к бухгалтерскому учету, не подлежала изменению);

на приобретение (в частности, получение, продление, переоформление, подтверждение) прав на осуществление отдельных видов деятельности согласно специальному разрешению (лицензии) (ранее – не устанавливалось).

ФСБУ 26/2020 дополнено положениями о капитальных вложениях в нематериальные активы. Положения же, относящиеся к капитальным вложениям в основные средства, внесенные приказом Минфина России от 30 мая 2022 г. № 87н содержательно не изменялись. Иными словами, изменения, внесенные в ФСБУ 26/2020 этим приказом, не меняют порядок учета капитальных вложений в основные средства и самих основных средств. Общие положения данного стандарта распространяются на капитальные вложения в основные средства и нематериальные активы.

**Основные новации учета капитальных вложений в нематериальные активы**

1. Установлено, что при соблюдении условий признания, капитальные вложения в нематериальные активы признаются вне зависимости от того, осуществлены они при первоначальном приобретении, создании объектов нематериальных активов или при последующем улучшении их (ранее – возможность признания в составе долгосрочных инвестиций затрат, связанных с улучшением объектов нематериальных активов, не устанавливалась). Стандартом установлены также особые условия признания капитальных вложений при создании нематериальных активов в результате выполнения НИОКР.

2. Изменен порядок учета отдельных видов затрат при признании капитальных вложений в нематериальные активы. В сумму фактических затрат включаются:

а) стоимость материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации (ранее – не включалась). При этом к капитальным вложениям не относятся затраты на поддержание работоспособности или исправности таких материальных носителей (вещей), за исключением случаев, когда данный материальный носитель (вещь) используется при осуществлении капитальных вложений;

б) государственные пошлины и другие аналогичные расходы, произведенные в связи с приобретением, созданием, улучшением объекта нематериальных активов.

3. Перечень затрат, не включаемых в стоимость капитальных вложений, дополнен затратами на поддержание, обновление, восстановление, сохранение нормативных показателей функционирования объектов нематериальных активов (в том числе сроков полезного использования), отличными от затрат на улучшение (в том числе продление сроков полезного использования) объектов нематериальных активов.

4. Установлен порядок учета капитальных вложений при создании объекта нематериальных активов в результате выполнения НИОКР:

а) сформулированы условия признания фактических затрат на создание такого объекта в качестве капитальных вложений:

| **ФСБУ 26/2020 (в редакции приказа № 87н)** | **ПБУ 17/02** |
| --- | --- |
| Осуществимо завершение создания объекта нематериальных активов и доведение его до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях | х |
| У организации имеется намерение завершить создание объекта нематериальных активов | х |
| У организации имеются намерение и возможность использовать объект нематериальных активов | Использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано |
| Понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (в частности, имеется рынок сбыта продукции (работ, услуг), производимой (выполняемых, оказываемых) с использованием создаваемого объекта нематериальных активов, либо рынок сбыта создаваемого объекта нематериальных активов, либо известны способы использования создаваемого нематериального актива в организации) | Использование результатов НИОКР для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода) |
| У организации имеются необходимые и достаточные материальные, финансовые и другие ресурсы для завершения создания и использования объекта нематериальных активов | х |
| Определена сумма затрат, необходимых для создания объекта нематериальных активов и доведения его до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях | Сумма расходов может быть определена и подтверждена |
| х\* | Имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.) |

\* Общее требование оформления каждого факта хозяйственной жизни первичными учетными документами (статья 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

б) затраты, связанные с выполнением НИОКР, подразделяются на относящиеся к стадии исследований и стадии разработок (ранее – такая группировка не предусматривалась). Данная группировка затрат осуществляется организацией самостоятельно в целях определения порядка их учета;

в) определены связанные с выполнением НИОКР фактические затраты, которые не признаются капитальными вложениями в нематериальные активы (ранее – расходы на НИОКР, которые не дали положительного результата):

относящиеся к стадии исследований;

относящиеся к стадии разработок, в отношении которых не соблюдаются условия признания в качестве капитальных вложений;

затраты, которые организация не может однозначно классифицировать как затраты, относящиеся к стадии исследований, или затраты, относящиеся к стадии разработок.

Перечисленные затраты признаются расходами периода, в котором они были понесены. В последующие отчетные периоды такие затраты не могут быть восстановлены в качестве капитальных вложений в нематериальные активы (ранее – расходы на НИОКР, признанные прочими расходам, не могли быть признаны внеоборотными активами в последующие отчетные периоды).

5. Установлено, что фактические затраты, связанные с осуществлением капитальных вложений в несколько объектов нематериальных активов, распределяются между ними способом, определенным организацией самостоятельно[[2]](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=136833-novoe_v_bukhgalterskom_zakonodatelstve_fakty_i_kommentarii" \l "_ftn2" \o ")(ранее – порядок не определялся).

6. Установлен порядок определения расчетной стоимости (ранее – не определялся):

материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации, при признании таких объектов обособленно от объекта нематериальных активов;

созданного организацией при выполнении работ, оказании услуг для заказчика объекта интеллектуальной собственности, на который у организации возникают исключительные права (в том числе совместные с иными лицами) или права использования, при соответствии этого объекта условиям признания в качестве нематериальных активов.

Расчетная стоимость названных ценностей определяется исходя из фактических затрат на их приобретение, создание, а при невозможности установления таких затрат - исходя из их справедливой стоимости, чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей[[3]](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=136833-novoe_v_bukhgalterskom_zakonodatelstve_fakty_i_kommentarii" \l "_ftn3" \o ")(ранее – порядок не определялся).

**Введен ряд новых понятий**

ФСБУ 14/2022 введены отдельные новые понятия и нормативно закреплен ряд понятий, традиционно использовавшихся на практике при организации и ведении бухгалтерского учета. Среди них:

а) балансовая стоимость – первоначальная (переоцененная) стоимость объекта нематериальных активов, уменьшенная на суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения (ранее – определение не формулировалось);

б) группа нематериальных активов - совокупность объектов нематериальных активов одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования (ранее – определение не формулировалось);

в) гудвил – актив, определение и признаки которого установлены Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнесов», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н (далее – приказ № 217н) (ранее – в составе нематериальных активов подлежала учету деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса);

г) ликвидационная стоимость - величина, которую организация получила бы в случае выбытия нематериального актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие; причем объект нематериальных активов рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования (ранее – понятие не применялось);

д) элементы амортизации - срок полезного использования объекта нематериальных активов, его ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации (ранее – понятие не применялось);

е) переоцененная стоимость – стоимость объекта нематериальных активов после переоценки ее (ранее – текущая рыночная стоимость);

ж) обесценение – состояние актива, при котором его балансовая стоимость превышает сумму, которая может быть получена при использовании актива или в результате продажи его (ранее – понятие не формулировалось).

**Уточнены объекты нематериальных активов**

Уточнены признаки, характеризующие нематериальные активы:

| **ФСБУ 14/2022** | **ПБУ 14/2007** |
| --- | --- |
| Отсутствие материально-вещественной формы | Отсутствие материально-вещественной формы |
| 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 | Способен приносить организации экономические выгоды в будущем… |
| Организация имеет право на получение экономических выгод, которые объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результаты интеллектуальной деятельности и средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам |
| 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 | … предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации) |
| Предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев | Предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев |
| Организацией не предполагается продажа в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев |
| Может быть выделен (идентифицирован) из других активов или отделен от них | Возможность выделения или отделения (идентификации) от других активов |
| х\* | Фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена |

\* Данный признак характеризует капитальные вложения в нематериальные активы.

Примерами объектов нематериальных активов являются (при условии соответствия признакам, характеризующим нематериальные активы):

| **ФСБУ 14/2022** | **ПБУ 14/2007** |
| --- | --- |
| Результаты интеллектуальной деятельности | Произведения науки, литературы и искусства; программы для ЭВМ; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау) |
| Средства индивидуализации юридического лица, товаров, работ, услуг и предприятий (фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания, др.), за исключением созданных собственными силами организации | Товарные знаки, знаки обслуживания |
| Разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности | х |
| х | Деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса |

Конкретизирован порядок признания в бухгалтерском учете организации актива, исключительное право на который принадлежит организации и иным лицам совместно (ранее – не конкретизировался).

Из сферы применения ФСБУ 14/2022 исключены:

средства индивидуализации (фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания, др.), созданные собственными силами организации (ранее – не исключались). Затраты, связанные с созданием таких объектов, признаются расходами периода, в котором они понесены;

информация о покупателях (заказчиках) и иных контрагентах организации, созданная собственными силами организации (ранее – не формулировалось);

интеллектуальные и деловые качества персонала организации, его квалификацию и способность к труду;

материальные носители (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, в случае, когда организацией принято решение об учете этих материальных носителей (вещей) отдельно от объекта нематериальных активов (ранее – исключались в любом случае). Стандарт устанавливает порядок определения расчетной стоимости таких материальных носителей (вещей) в зависимости от момента их отделения от объекта нематериальных активов;

долгосрочные активы к продаже (ранее – учитывались в составе нематериальных активов). Данный вид активов с 2020 г. учитывается в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», утвержденным приказом Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н.

Введена обязанность организации обеспечить надлежащий контроль наличия и движения не характеризующихся признаками, установленными пунктом 4 ФСБУ 14/2022, результатов интеллектуальной деятельности, средств индивидуализации, в отношении которых у организации имеются исключительные права, права в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование права на них (ранее - требование формулировалось для пользователя (лицензиата) в отношении нематериальных активов, полученных в пользование). Одним из способов реализации данного требования является ведение учета их на забалансовом счете. Это же требование распространяется на средства индивидуализации, созданные собственными силами организации.

**Введена категория малоценных нематериальных активов и установлен порядок учета их**

ФСБУ 14/2022 предусмотрен порядок учета так называемых малоценных нематериальных активов (ранее – такая категория объектов не выделялась и такой порядок не устанавливался). Под этими объектами понимаются активы, характеризующиеся признаками, установленными для нематериальных активов, но имеющие незначительную стоимость за единицу.

Стандартом установлен общий подход к определению «малоценности» нематериальных активов: объекты рассматриваются для целей учета в качестве малоценных исходя из существенности информации о них. На основе этого подхода организация самостоятельно устанавливает лимит стоимости единицы малоценных активов.

Затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода, в котором завершены капитальные вложения в нематериальные активы. При этом организация обязана обеспечить надлежащий контроль их наличия и движения. Одним из способов реализации данного требования является ведение учета их на забалансовом счете.

**Изменен порядок определения инвентарных объектов**

Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав на него, возникающих в соответствии с договорами либо иными документами, подтверждающими существование у организации прав на такой актив (ранее – совокупность прав, возникающих из одного договора, охранного документа).

**Изменены правила амортизации**

Основные новации в отношении амортизации нематериальных активов:

а) некоммерческие организации начисляют амортизацию нематериальных активов в общем порядке (ранее – амортизация не начислялась);

б) уточнены факторы определения срока полезного использования объектов нематериальных активов:

1) перечень факторов является открытым (ранее – исчерпывающий);

2) в перечень включены три дополнительные фактора:

- срок действия специального разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности (ранее – отсутствовал);

- ожидаемое моральное устаревание (ранее – не формулировался);

- срок полезного использования иного актива, с которым объект нематериальных активов непосредственно связан (ранее – не формулировался);

в) начисление амортизации:

1) начинается с момента признания объекта в бухгалтерском учете и прекращается с момента его списания с бухгалтерского учета (ранее – начисление амортизации начиналось с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и прекращалось с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта либо списания его с бухгалтерского учета). Применявшийся ранее подход к определению момента начала и прекращения начисления амортизации является также допустимым;

2) приостанавливается в случае, когда ликвидационная стоимость объекта становится равной или превышает его балансовую стоимость. Если впоследствии ликвидационная стоимость такого объекта становится меньше его балансовой стоимости, начисление амортизации по нему возобновляется (ранее – начисление амортизации по объекту производилось до полного погашения его стоимости либо списания его с бухгалтерского учета);

г) установлены общие требования к избираемому организацией способу амортизации нематериальных активов (ранее – требования не формулировались). Избранный способ амортизации должен:

1) наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы нематериальных активов;

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 нематериальных активов;

д) при применении способа уменьшаемого остатка начисления амортизации организация самостоятельно определяет формулу расчета суммы амортизации за отчетный период. При этом формула должна обеспечивать систематическое уменьшение этой суммы по мере истечения срока полезного использования этого объекта (ранее – формула расчета была определена);

е) для способа амортизации пропорционально количеству продукции (объему работ (услуг) в натуральном выражении) введен запрет определять сумму амортизации за отчетный период на основе величины поступлений (выручки или иного аналогичного показателя) от продажи продукции (работ, услуг), производимой (выполняемых, оказываемых) с использованием данного нематериальных активов (ранее – не формулировался).

ж) элементы амортизации объекта нематериальных активов (срок полезного использования, ликвидационная стоимость, способ начисления амортизации) подлежат проверке на соответствие условиям использования этого объекта (ранее – только срок полезного использования и способ определения амортизации). Такая проверка проводится в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации (ранее – только ежегодно). По результатам проверки при необходимости принимается решение об изменении соответствующих элементов амортизации;

з) изменена основа для расчета суммы амортизации за отчетный период: такая сумма рассчитывается на основе балансовой стоимости нематериального актива, оставшегося срока полезного использования, уточненной ликвидационной стоимости (ранее – на основе первоначальной (фактической) стоимости нематериального актива и общего срока полезного использования);

и) сумма амортизации объекта нематериальных активов за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость этого объекта стала равной его ликвидационной стоимости (ранее – равной нулю).

**Изменены правила переоценки**

После признания объект нематериальных активов, для которого существует активный рынок, может отражаться в бухгалтерском учете по переоцененной стоимости. Этот способ оценки не допускается для средств индивидуализации, разрешений (лицензий) на осуществление отдельных видов деятельности. Для целей ФСБУ 14/2022 активный рынок определяется в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом № 217н (ранее – понятие активного рынка не формулировалось).

При применении способа оценки по переоцененной стоимости стоимость объекта нематериальных активов подлежит регулярной переоценке таким образом, чтобы она была равна или не отличалась существенно от его справедливой стоимости, определяемой с использованием данных активного рынка (ранее – текущая рыночная стоимость). Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом № 217н.

Переоценку нематериальных активов имеют право проводить все организации (ранее – только коммерческие организации).

Установлены правила оценки объекта нематериальных активов:

а) относящегося к группе переоцениваемых нематериальных активов, для которого справедливая стоимость не может быть определена из-за отсутствия активного рынка. Такой объект оценивается по первоначальной стоимости (ранее – не устанавливалось);

б) учитываемого по переоцененной стоимости по данным активного рынка, в отношении которого утрачена возможность определять справедливую стоимость. Балансовой стоимостью такого объекта признается переоцененная стоимость на дату последней переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующего накопленного обесценения. При восстановлении впоследствии указанной возможности применение способа оценки по переоцененной стоимости возобновляется, начиная с периода, в котором такая возможность была восстановлена (ранее – не устанавливалось).

Переоценка проводится по мере изменения справедливой стоимости нематериальных активов (ранее – не чаще одного раза в год на конец отчетного периода). Вместе с тем допустимо принять решение о проведении переоценки не чаще одного раза в год (по состоянию на конец отчетного года).

Переоценка объектов нематериальных активов проводится пропорциональным пересчетом, т.е. путем пересчета их первоначальной стоимости и накопленной амортизации таким образом, чтобы балансовая стоимость объекта нематериальных активов после переоценки равнялась его справедливой стоимости. Наряду с пропорциональным пересчетом первоначальной стоимости и накопленной амортизации объекта нематериальных активов допустимым является также способ, при котором сначала первоначальная стоимость объекта нематериальных активов уменьшается на сумму амортизации, накопленной по нему на дату переоценки, а затем полученная сумма пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной справедливой стоимости этого объекта (ранее – переоценка нематериальных активов производилась только путем пересчета остаточной стоимости).

Сумма накопленной дооценки может списываться на нераспределенную прибыль организации одним из двух способов: единовременно при списании переоцененного объекта нематериальных активов или по мере начисления амортизации по такому объекту (ранее – только единовременно при списании объекта нематериальных активов).

**Изменены правила обесценения**

Введены обязательная проверка нематериальных активов на обесценение и учет изменения их балансовой стоимости вследствие обесценения (ранее – предусматривалось право проверки на обесценение). Эти проверка и учет ведутся в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом № 217н.

**Уточнен состав информации, раскрываемой в отчетности**

Общие требования раскрытия информации в бухгалтерской отчетности, установленные ФСБУ 26/2020, распространены на капитальные вложения в нематериальные активы. В связи с этим информация о капитальных вложениях в основные средства и капитальных вложениях в нематериальные активы раскрывается обособленно.

Специально для капитальных вложений в нематериальные активы предусмотрены следующие дополнительные раскрытия (с учетом существенности информации): балансовая стоимость капитальных вложений в нематериальные активы на начало и конец отчетного периода; затраты на выполнение НИОКР, признанные расходами отчетного периода. В случае создания нематериальных активов организацией названная информация раскрывается обособленно.

Перечень информации о нематериальных активах, раскрываемой в бухгалтерской отчетности, конкретизирован и дополнен данными о:

а) балансовой стоимости созданных организацией нематериальных активов на начало и конец отчетного периода, способах их оценки (по группам), сверке остатков по группам таких нематериальных активов в разрезе первоначальной (переоцененной) стоимости, накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода, их движения за отчетный период (поступление, выбытие, переклассификация в долгосрочные активы к продаже, изменение стоимости в результате переоценки, амортизация, обесценение, другие изменения), балансовой стоимости амортизируемых и неамортизируемых созданных организацией нематериальных активах с указанием причин невозможности надежного определения срока полезного использования (ранее – формулировалось общее требование об отдельном раскрытии информации о нематериальных активах, созданных самой организацией, без конкретизации информации, подлежащей раскрытию);

б) результате от списания нематериальных активов за отчетный период (ранее – не формулировалось);

в) результате обесценения нематериальных активов и восстановления обесценения, включенном в расходы или доходы отчетного периода; сумме обесценения нематериальных активов, отнесенной в отчетном периоде на уменьшение накопленного результата переоценки; иной предусмотренной МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» информации об обесценении нематериальных активов (ранее - только признанный убыток от обесценения);

д) наименование, балансовая стоимость, оставшийся срок полезного использования и иная информация в отношении объектов нематериальных активов, без знания которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (ранее – наименование, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности);

е) балансовой стоимости нематериальных активов, в отношении которых имеются ограничения имущественных прав организации, в том числе нематериальных активов, находящихся в залоге, на отчетную дату (ранее – не формулировалось);

ж) способах оценки нематериальных активов (по группам) (ранее – не формулировалось);

з) элементах амортизации нематериальных активов и их изменениях (ранее – о сроках полезного использования, способах определения амортизации и их изменениях);

и) величине затрат на создание собственными силами организации средств индивидуализации и иная информация (например, рыночная стоимость) о таких средствах индивидуализации, без знания которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (ранее – не формулировалось).

В отношении нематериальных активов, оцениваемых по переоцененной стоимости, подлежит раскрытию также: дата проведения последней переоценки; балансовая стоимость, которая была бы отражена в бухгалтерской отчетности при оценке их по первоначальной стоимости, на отчетную дату; сумма накопленной дооценки, не списанная на нераспределенную прибыль, с указанием способа такого списания (ранее – не формулировались).

**Уточнен ряд иных правил**

ФСБУ 14/2022 уточнен ряд правил бухгалтерского учета нематериальных активов:

а) предусмотрено перспективное отражение последствий изменения способа последующей оценки нематериальных активов, т.е. без пересчета данных за предыдущие периоды (ранее – не предусматривалось);

б) перечень случаев выбытия объектов нематериальных активов и его неспособности приносить организации экономические выгоды в будущем дополнен такими случаями, как: выбытие материального носителя (вещи), в котором выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации, признанные объектом нематериальных активов, в связи с утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями, приводящими к невозможности дальнейшего использования объекта нематериальных активов; прекращение организацией деятельности, в которой использовался этот объект, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности, в том числе в связи с истечением срока действия специального разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности; передача в некоммерческую организацию (ранее – не формулировался).

**Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета нематериальных активов**

Организация, которая в соответствии с законодательством Российской Федерации вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, может отказаться от ведения учета капитальных вложений в нематериальные активы и самих таких активов. Такое решение означает, что затраты на приобретение, создание, улучшение объектов, которые подлежат принятию к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, признаются в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления (ранее – не распространялось на затраты на улучшение объектов). Однако в этом случае организация все же должна обеспечивать надлежащий контроль наличия и движения указанных объектов в рамках осуществляемого ею внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни (статья 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

Если организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, решает вести бухгалтерский учет нематериальных активов и капитальных вложений в них, то ей доступны следующие упрощенные способы:

а) признание капитальными вложениями в нематериальные активы фактических сумм, уплаченных и (или) подлежащих уплате организацией правообладателю (поставщику, продавцу, подрядчику), без учета:

1) стоимости активов организации (в том числе материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации), использованных при осуществлении капитальных вложений, и амортизации таких активов; заработной платы и любых других форм вознаграждений работникам организации, труд которых используется для осуществления капитальных вложений; связанных с осуществлением капитальных вложений процентов, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива; государственных пошлин и других аналогичных расходов, произведенных в связи с приобретением, созданием, улучшением объекта нематериальных активов; иных видов затрат, указанных в подпунктах «б» - «з» пункта 10 ФСБУ 26/2020. Не включаемые в капитальные вложения затраты признаются расходами периода, в котором они понесены;

2) всех скидок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления;

3) дисконтирования в случае отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев;

б) определение фактических затрат при осуществлении капитальных вложений в нематериальные активы по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, в размере балансовой стоимости передаваемых активов;

в) оценка нематериальных активов и капитальных вложений в них по состоянию на отчетную дату без учета сумм накопленного обесценения, т.е. отказ от проверки нематериальных активов и капитальных вложений в них на обесценение;

г) раскрытие информации о капитальных вложениях в нематериальные активы в ограниченном объеме в бухгалтерской отчетности. В частности, организация может не раскрывать: авансы, предварительную оплату, задатки, уплаченные в связи с осуществлением капитальных вложений в нематериальные активы; результаты обесценения капитальных вложений в нематериальные активы и восстановления такого обесценения, включенного в расходы или доходы отчетного периода; признанную доходом в составе прибыли (убытка) сумму возмещения убытков, связанных с обесценением или утратой объектов капитальных вложений в нематериальные активы, предоставленного организации другими лицами; информацию, предусмотренную МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»;

д) признание затрат на приобретение, создание малоценных нематериальных активов расходами периода, в котором завершены капитальные вложения в них;

е) раскрытие информации о нематериальные активах в ограниченном объеме в бухгалтерской отчетности. В частности, организация может не раскрывать: сверку остатков нематериальных активов по группам в разрезе первоначальной (переоцененной) стоимости, накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода, и движения нематериальных активов за отчетный период; балансовую стоимость амортизируемых и неамортизируемых нематериальных активов с указанием причин невозможности надежного определения срока полезного использования нематериальных активов; результат обесценения нематериальных активов и восстановления обесценения, включенный в расходы или доходы отчетного периода; сумму обесценения нематериальных активов, отнесенного в отчетном периоде на уменьшение накопленного результата переоценки; балансовую стоимость нематериальных активов, в отношении которых имеются ограничения имущественных прав организации, в том числе нематериальных активов, находящихся в залоге, на отчетную дату; способы оценки нематериальных активов (по группам); элементы амортизации нематериальных активов и их изменения; дополнительную информацию в отношении нематериальных активов, оцениваемых по переоцененной стоимости; информацию, предусмотренную МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»;

ж) отражение последствий изменения учетной политики организации в связи с началом применения ФСБУ 14/2022 и изменений в ФСБУ 26/2020 перспективно.

**Начало применения новых правил**

Организация обязана начать применять ФСБУ 14/2022 и новации ФСБУ 26/2020 в отношении капитальных вложений в нематериальные активы, начиная с бухгалтерской отчетности за 2024 г. Вместе с тем организация вправе принять решение о досрочном применении ФСБУ 14/2022 и новой редакцией ФСБУ 26/2020. При этом предполагается, что решение о досрочном применении принимается организацией для обоих рассматриваемых актов.

**Переходные положения**

Последствия изменения учетной политики организации в связи с началом применения ФСБУ 14/2022 и новаций ФСБУ 26/2020 в отношении капитальных вложений в нематериальные активы отражаются ретроспективно, т.е. как если бы ФСБУ 14/2022 и изменения в ФСБУ26/2020 применялись с момента возникновения затрагиваемых ими фактов хозяйственной жизни.

Для облегчения перехода на новый порядок учета нематериальных активов в бухгалтерской отчетности организации, начиная с которой применяются ФСБУ 14/2022 и изменения в ФСБУ26/2020, допускается не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному. В этом случае:

а) в отношении объектов бухгалтерского учета, которые в соответствии с ФСБУ 14/2022 должны быть признаны в бухгалтерском учете как нематериальные активы и в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой учитывались в составе нематериальных активов, организация должна на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) определить оставшийся срок полезного использования и ликвидационную стоимость объектов нематериальных активов в соответствии с ФСБУ 14/2022. Возникшие в связи с этим корректировки величин, отражающих погашение стоимости объектов нематериальных активов, отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений. При этом балансовая стоимость таких объектов нематериальных активов на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) не корректируется;

б) в отношении объектов бухгалтерского учета, которые в соответствии с указанными изменениями должны быть признаны как капитальные вложения в объекты нематериальных активов и в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой учитывались в этом качестве, организация не корректирует их балансовую стоимость на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному);

в) в отношении объектов бухгалтерского учета, которые в соответствии с ФСБУ 14/2022 должны быть признаны в бухгалтерском учете как нематериальные активы, но в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой учитывались в составе активов других видов, организация должна на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) переклассифицировать их в нематериальные активы, признать в качестве их первоначальной стоимости балансовую стоимость соответствующего объекта бухгалтерского учета на момент его переклассификации и определить оставшийся срок полезного использования, способ начисления амортизации и ликвидационную стоимость объектов нематериальных активов в соответствии с ФСБУ 14/2022. Определенные в связи с этим величины погашения стоимости объектов нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений;

г) в отношении объектов бухгалтерского учета, которые в соответствии с указанными изменениями должны быть признаны в бухгалтерском учете как капитальные вложения в объекты нематериальных активов, но в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой учитывались как активы других видов, организация должна на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) переклассифицировать их в капитальные вложения в объекты нематериальных активов, признать в качестве их балансовой стоимости балансовую стоимость соответствующего объекта бухгалтерского учета на момент его переклассификации;

д) в отношении объектов бухгалтерского учета, которые в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой учитывались в составе нематериальных активов или как капитальные вложения в нематериальные активы, но в соответствии с соответственно ФСБУ 14/2022 и новой редакцией ФСБУ 26/2020 таковыми не являются, организация должна на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) списать балансовую стоимость таких объектов единовременно на нераспределенную прибыль организации, за исключением случаев переклассификации таких объектов в другой вид активов.

Избранный организацией способ отражения последствий изменения учетной политики раскрывается в первой бухгалтерской отчетности, составленной с применением ФСБУ 14/2022 и изменений в ФСБУ 26/2020.

Департамент регулирования бухгалтерского учета,финансовой отчетности и аудиторской деятельностиМинфина России

[[1]](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=136833-novoe_v_bukhgalterskom_zakonodatelstve_fakty_i_kommentarii" \l "_ftnref1" \o ") По вопросу принятия к бухгалтерскому учету объектов, относящихся к нематериальным активам, см. также правила учета результатов инвентаризации активов.

[[2]](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=136833-novoe_v_bukhgalterskom_zakonodatelstve_fakty_i_kommentarii" \l "_ftnref2" \o ") Аналогичное правило введено для капитальных вложений в несколько объектов основных средств.

[[3]](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=136833-novoe_v_bukhgalterskom_zakonodatelstve_fakty_i_kommentarii" \l "_ftnref3" \o ") Указанный порядок определения расчетной стоимости применим также к стоимости продукции, вторичного сырья, других материальных ценностей, полученных в ходе осуществления капитальных вложений в основные средства, которые организация намерена продать или иным образом использовать, а также материальных ценностей, оставшихся неиспользованными при осуществлении капитальных вложений в основные средства (ранее – в отношении капитальных вложений в основные средства не предусматривалось определение расчетной стоимости исходя из фактических затрат на приобретение, создание указанных ценностей).