



УТВЕРЖДЕНО
решением Президентского Совета
ИП «Институт профессиональных
бухгалтеров и аудиторов России»
(протокол № 3/24 от «28» марта 2024 г.)

ИПБ России: практикум. ПР 5/2023

ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»: Основные аспекты практического применения.

I. ОБЪЕКТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

1. Признаки объекта нематериальных активов

В соответствии с п. 4 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» (далее – ФСБУ 14) для целей бухгалтерского учета объектом нематериальных активов (далее – НМА) считается актив, характеризующийся одновременно следующими признаками:

а) не имеет материально-вещественной формы;

б) 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;

в) предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

г) 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;

д) может быть выделен (идентифицирован) из других активов или отделен от них.

1.1 Материально-вещественная форма

Классификация актива как материального или нематериального вызывает иногда на практике определенные трудности. Например, при совместном приобретении основного средства и НМА в виде программного обеспечения. В соответствии с п. 8 «и»



ФСБУ 14 организация может принять решение об учете материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, отдельно от объекта нематериальных активов, или принять решение об учете нематериального актива и его материального носителя как единого объекта. Аналогичная норма содержится в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (далее – МСФО 38), где указано, что в тех случаях, когда программное обеспечение является неотъемлемой частью соответствующего основного средства, т. е. основное средство не может работать без программного обеспечения, программное обеспечение будет рассматриваться как компонент основного средства.

В случаях, когда программное обеспечение не является неотъемлемой частью соответствующего оборудования («автономное» программное обеспечение), необходимо вначале выяснить, характеризуется ли этот актив признаками, установленными для объекта НМА. И только после этого отразить объект в составе НМА (например, компьютерное оборудование и программное обеспечение ERP или другое программное обеспечение, такое как Microsoft Office, Excel и т. д.).

Для цели классификации актива как материального или нематериального, лучшей практикой является инвентаризация имеющегося программного обеспечения, с точки зрения идентификации его как «неотъемлемое» (компонент основного средства) или автономное (НМА). К этой работе рекомендуется привлекать технических специалистов, которые могут принимать профессиональное суждение в области классификации аналогичных приобретений.

Пример 1.

Организация приобрела токарный станок с числовым программным управлением (ЧПУ) стоимостью 2 600 тысяч рублей. Стоимость станка включает и стоимость программного обеспечения (ЧПУ). Поскольку функционирование токарного станка без ЧПУ невозможно, организация принимает решение об учете станка и ЧПУ как одного объекта основных средств.

Пример 2.

Организация получила в аренду без права выкупа оборудование и приобрела специальное программное обеспечение (далее – ПО), необходимое для эксплуатации указанного оборудования. ПО было установлено на арендованное оборудование. При возврате арендованного оборудования ПО может быть переустановлено на другое аналогичное оборудование.

Решение (вариант 1). ПО признается объектом НМА, так как может использоваться как на оборудовании, полученном в аренду, так и на другом аналогичном оборудовании, которое организация планирует приобрести после окончания срока аренды. Срок полезного использования объекта НМА превышает срок аренды оборудования.

Решение (вариант 2). ПО приобретено в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях. Затраты на ПО включаются в фактическую стоимость права пользования активом (пп. в) ФСБУ 25 «Бухгалтерский учет аренды»). Срок полезного использования права пользования активом равен сроку аренды.



1.2 НМА со сроком использования не более 12 месяцев

Порядок бухгалтерского учета НМА со сроком использования не более 12 месяцев не регулируются требованиями, установленными ФСБУ 14.

В соответствии с (пп. а) п. 6 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», далее – ФСБУ 26) капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете при соблюдении, в том числе, следующего условия: понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев.

Следовательно, если приобретенные объекты не соответствуют этому требованию, они могут быть классифицированы сразу как расходы или как запасы в составе незавершенного производства в случае их возможного отнесения на какой-либо проект / заказ напрямую с последующим списанием на расходы.

Также по аналогии, нематериальные активы, предназначенные для использования в управлении, организация вправе признать как запасы (незавершенное производство) или признать расходами периода, в котором были понесены. Указанное решение раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Возможный вариант учетной политики:

- Нематериальные активы, предназначенные для использования в производстве товаров, работ, услуг в течение 12 месяцев и менее, признаются в составе запасов (незавершенного производства) и включаются в затраты, в котором они были переданы для использования в производстве.
- Нематериальные активы, предназначенные для управленческих нужд, признаются расходами периода, в котором были понесены.

Целесообразно, исходя из опыта работы организации, определить, какие НМА приобретаются для использования в производстве, а какие для управленческих нужд. Для этого, например, достаточно внести в заявку на приобретение НМА или иной документ следующие данные:

Наименование НМА:

Примерная стоимость:

Назначение:

- производство _____ (указать проект, продукт, услугу и т. д.)
- управление _____ (указать отдел, службу и т. д.)

Предполагаемый срок использования: _____

В соответствии с требованиями п. 9 ФСБУ 14 организация должна обеспечить надлежащий контроль (в том числе с использованием забалансового учета) наличия и движения НМА, не характеризующихся признаками, установленными пунктом 4, в виде:

результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации, (определяются ст. 1225 ГК РФ), в отношении которых у организации имеются исключительные права, права в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование права на них.



Организации необходимо определить:

- какие из приобретаемых НМА подпадают под это требование;
- забалансовый счет, на котором будут отражаться указанные НМА.

1.3 Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем

Нематериальные активы могут приносить экономические выгоды различными способами.

Наиболее распространенным способом получения экономических выгод от нематериальных активов является снижение затрат. Действительно, в большинстве случаев переход на программное обеспечение экономит время сотрудников, а, следовательно, расходы на трудовые, а часто и материальные ресурсы.

Такие нематериальные активы, как товарные знаки и лицензии, имеют другую природу экономических выгод. Они обеспечивают функционирование деятельности организации, способствуют продажам товаров, работ или услуг.

При рассмотрении вопроса о способности нематериальных активов приносить экономические выгоды необходимо использовать два подхода:

- 1) в отношении патентов, лицензий, ПО и иных активов, обеспечивающих функционирование организации и (или) участвующих в производственной деятельности - ДА, способны по умолчанию;
- 2) в отношении затрат спорного характера: признать НМА или отнести на текущие расходы – необходимо продемонстрировать экономические выгоды.

Рассмотрим второй подход на примерах:

Затраты	Обоснование классификации
Затраты на создание веб-сайта	В соответствии с «Разъяснение ПКР (SIC) - 32 «Нематериальные активы - затраты на веб-сайт», организация должна продемонстрировать, как ее веб-сайт будет создавать вероятные будущие экономические выгоды, например, веб-сайт может приносить выручку от возможности размещения заказов через сайт. Если сайт разработан в основном для рекламы продукции и услуг, все затраты на разработку такого веб-сайта должны признаваться в качестве расходов по мере их возникновения.
Затраты на создание рекламного ролика	Все расходы на рекламу должны относиться на расходы, так как нет доказательств их связи с будущими доходами.
Затраты на создание опытного образца	Необходимо продемонстрировать, в том числе, что 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).



1.4 Исключительные права, права в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование права на такой актив

Исключительные права

В соответствии со статьей 1229 ГК РФ гражданин или юридическое лицо, обладающие исключительным правом на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (правообладатель), вправе использовать такой результат или такое средство по своему усмотрению любым не противоречащим закону способом. Правообладатель может по своему усмотрению разрешать или запрещать другим лицам использование результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации. Другие лица не могут использовать соответствующие результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации без согласия правообладателя, за исключением ряда случаев.

Как правило, подтверждением наличия исключительного права является документ, свидетельствующий о государственной защите права (патент, свидетельство и т. д.). В соответствии со ст. 1233 ГК РФ правообладатель может распорядиться принадлежащим ему исключительным правом на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации любым не противоречащим закону и существу такого исключительного права способом, в том числе:

- 1) путем его отчуждения по договору другому лицу (договор об отчуждении исключительного права, тогда исключительные права переходят к другому лицу);
- 2) предоставления другому лицу права использования соответствующих результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации в установленных договором пределах (лицензионный договор, тогда исключительное право остается у правообладателя, а у другого лица возникают неисключительные права).

Неисключительные права

В соответствии со статьей 1236 ГК РФ существуют следующие виды лицензионных договоров:

- 1) предоставление лицензиату права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации с сохранением за лицензиаром права выдачи лицензий другим лицам (простая (неисключительная) лицензия);
- 2) предоставление лицензиату права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации без сохранения за лицензиаром права выдачи лицензий другим лицам (исключительная лицензия).

Наиболее распространенным видом неисключительных прав в виде простой (неисключительной) лицензии является использование ПО по договору с правообладателем исключительного права (разработчиком). Ниже представлены примеры исключительных и неисключительных прав на нематериальный актив.



Пример 3.

Организация приобрела по лицензионному соглашению право пользования программным продуктом «Справочно-информационная система» сроком на х месяцев с ежемесячным обновлением - наполнением информационного ресурса правовыми документами (предоставлены закрытый ключ и сертификат). Стоимость по договору составила xxx Р.

Вывод: Организация приобрела неисключительные права в виде неисключительной лицензии, так как разработчик также может продавать право использования своего продукта иным пользователям.

Пример 4.

ООО «Альфа» является правообладателем исключительного права на изобретение, на которое оформлен патент. ООО «Альфа» по договору предоставило право использовать это изобретение АО «Бета», при этом ООО «Альфа» не может предоставить такое право другим лицам, кроме АО «Бета».

Вывод: АО «Бета» приобрело неисключительные права в виде исключительной лицензии.

Пример 5.

ООО «Космея» владеет товарным знаком «Космея». В бухгалтерском учете товарный знак «Космея» не признан как нематериальный актив, поскольку разработан сотрудниками Общества, и учтен на забалансовом счете как исключительное право на средство индивидуализации. По договору ООО «Космея» уступило исключительное право на товарный знак другой организации - АО «Самоцветы».

Вывод: ООО «Космея» утратило исключительное право на товарный знак «Космея», уступив его АО «Самоцветы». ООО «Космея» списывает с забалансового учета исключительное право на средство индивидуализации.

1.5 Способность ограничения доступа иных лиц к нематериальному активу

ФСБУ 14 в пп. 4г) указывает на способность организации ограничить доступ иных лиц к нематериальному активу, как условию признания НМА в бухгалтерском учете. Природа ограничения может носить как юридический характер (возможность защиты своих прав в суде), так и номинальный характер. Например, невозможность физического доступа, ограничение действий с файлами, недоступность информации без ввода ключа и иные аналогичные ограничения.

В соответствии со статьей 1229 ГК РФ другие лица не могут использовать соответствующие результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации без согласия правообладателя, за исключением ряда случаев. Как правило, подтверждением наличия исключительного права является документ, свидетельствующий о государственной защите права (патент, свидетельство и т. д.). Если государственная правовая защита исключительного права отсутствует, это не препятствует признанию такого права нематериальным активом, однако требуется доказательство (демонстрация) права на ограничение доступа третьих лиц к такому активу. В п. 13 МСФО 38 указано, что 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 юридическая защищенность права не является обязательным условием контроля, поскольку организация может иметь возможность контролировать будущие экономические выгоды иным способом.

Пример 6.

В соответствии со статьей 1257 ГК РФ автором произведения науки, литературы или искусства признается гражданин, творческим трудом которого оно создано. Лицо, указанное в качестве автора на оригинале или экземпляре произведения, либо иным образом, считается его автором, если не доказано иное. В договоре на издание своей книги автор может ограничить тираж, повторное использование своего произведения и т. д. В случае нарушения издательством условий договора, права автора будут подлежать правовой защите. При этом какие-либо свидетельства или патенты у автора отсутствуют.

Пример 7.

Сотрудники организации разработали компьютерную программу. Сотрудники обладают авторским правом на программу. В соответствии со статьей 1262 ГК РФ правообладатель в течение срока действия исключительного права на программу для ЭВМ или на базу данных может по своему желанию зарегистрировать такую программу или такую базу данных в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности. Поскольку регистрация не обязательна, права зарегистрированы не были.

В соответствии со статьей 1295 ГК РФ авторские права на произведение науки, литературы или искусства, созданные в пределах установленных для работника (автора) трудовых обязанностей (служебное произведение), принадлежат автору. Исключительное право на служебное произведение принадлежит работодателю, если трудовым или гражданско-правовым договором между работодателем и автором не предусмотрено иное. Если работодатель в течение трех лет со дня, когда служебное произведение было предоставлено в его распоряжение, не начнет использование этого произведения, не передаст исключительное право на него другому лицу или не сообщит автору о сохранении произведения в тайне, исключительное право на служебное произведение возвращается автору. Сотрудники подписали соглашение о конфиденциальности и неразглашении содержания программы. В этом случае, при нарушении сотрудниками конфиденциальности, права организации будут подлежать правовой защите. При этом какие-либо свидетельства или патенты у сотрудников (авторов) и организации отсутствуют.

Пример 8.

Недавно созданная сеть по продаже ювелирных изделий приобрела у другой аналогичной сети список потенциальных клиентов (клиентскую базу). Ожидается, что клиенты будут совершать покупки. Чтобы признать клиентскую базу нематериальным активом, необходимо рассмотреть вопрос, принесет ли это приобретение экономические выгоды и как можно продемонстрировать ограничение прав третьих лиц на использование этой базы. Доказательством экономической выгоды будут являться продажи товаров этим клиентам. Организация может продемонстрировать ограничение доступа к базе клиентов следующим образом: менеджеру открывается доступ к данным клиента по запросу, менеджер не имеет прав открытия полного списка клиентов, в программе запрещено



копирование клиентской базы или ее фрагментов, доступ иных сотрудников, кроме клиентских менеджеров и руководителей, к клиентской базе закрыт.

Пример 9.

Научно-исследовательский институт (НИИ) оплатил обучение своего сотрудника. В соответствии с условиями трудового договора сотрудник продолжит работу в НИИ в течение пяти лет после завершения обучения или в случае досрочного увольнения вернет потраченные на обучение средства. Можно ли признать расходы на обучение сотрудника нематериальным активом? Нет, так как НИИ может потребовать в суде возместить ему расходы на обучение при досрочном увольнении сотрудника, однако нет доказательств, что сотрудник вернет эти деньги, а, главное, НИИ не может контролировать как сотрудник использует полученные знания. Возможно, эффект от обучения вообще будет отсутствовать.

2. Определение лимита стоимости единицы объекта НМА

Согласно п. 7 ФСБУ 14 организация имеет право установить лимит стоимости единицы нематериальных активов, ниже которой затраты на их создание признаются расходами периода, в котором завершены капитальные вложения, связанные с приобретением, созданием этих активов. Указанный лимит устанавливается с учетом существенности информации о таких активах (существенность для каждой организации определяется на основании п. 7.4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»).

В соответствии с этим организация зачастую использует следующие подходы:

- 1) установить лимит, аналогичный правилам налогового учета;
- 2) установить лимит выше или ниже установленного в налоговом учете.

Для целей налогового учета амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 Р (ст. 256 Налогового кодекса РФ, далее – НК РФ).

Возможный вариант учетной политики:

«Объекты, характеризующиеся признаками, установленными для нематериальных активов, сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 Р за единицу после завершения капитальных вложений, связанных с их приобретением, созданием, признаются нематериальными активами. Объекты, характеризующиеся признаками, установленными для нематериальных активов, со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью 100 000 Р и менее за единицу, подлежат признанию в качестве расходов периода и учету на забалансовом счете xxx «xxxx».

Указанное решение раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием лимита стоимости, установленного организацией.



3. Единица учета НМА

В п. 11 ФСБУ 14 указано, что 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. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов может признаваться также сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (например, кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

ФСБУ и МСФО не содержат конкретных указаний по формированию инвентарного объекта для признания нематериального актива. В связи с этим рекомендуем рассмотреть ряд критериев:

- 1) совместное использование, характеризующееся одинаковым сроком службы;
- 2) возможность использования объектов самостоятельно;
- 3) риск допустить ошибку, не отразив выбытие какого-либо из отдельно учтенных объектов при списании НМА с учета.

Пример 10.

Сайт организации состоит из комплекса прав: на доменное имя, на дизайн сайта, программа для интернет-заказов, загруженные на сайт рекламные ролики. Организация пришла к выводу о необходимости учета всех элементов сайта как отдельных объектов: домен (НМА с неопределенным сроком службы, так как организация не планирует отказываться от использования данного домена, право на домен учитывается на забалансовом счете); права на дизайн сайта, разработанный по заказу организации (отнесены на расходы в момент принятия работ у разработчика, так как отсутствует уверенность в получении экономических выгод в будущем); программа для заказов на сайте (НМА с определенным сроком службы), рекламные ролики (отнесены на расходы в момент получения ролика от медиа-агентства, так как отсутствует уверенность в получении экономических выгод в будущем, примерно раз в полгода загружаются новые ролики).

Пример 11.

Организация приобрела права на показ спектакля, включающие комплекс прав: на сценарий, на музыку, на костюмы, на декорации, на дизайн рекламных буклетов и рекламные аудио- и видео- ролики. По условию договора показ спектакля может производиться в течение 2 лет, не более 60 раз в совокупности за весь период. Организация приняла решение учитывать комплекс прав как один НМА, так как ни один компонент не может использоваться отдельно от других, и все компоненты имеют одинаковый срок полезного использования.



Пример 12.

Организация приобрела по одному договору несколько различных неисключительных лицензий на программное обеспечение на 3 года (36 месяцев) стоимостью не более 100 000 Р каждая (базовая, управление, склад, запасы, зарплата, электронный оборот и т.д.), при этом общая сумма покупки составила свыше 10 млн. Р., в соответствии с договором лицензии не могут использоваться самостоятельно. Также приобретены неисключительные лицензии на отдельные рабочие места в количестве 350 шт., каждая стоимостью 18 000 Р (за 12 месяцев). Поскольку лицензии на 3 года не могут использоваться самостоятельно и организация намерена их использовать в течение одинакового срока полезного использования, комплекс лицензий на 3 года признается в качестве одного инвентарного объекта.

Лицензии на рабочие места на срок не более 12 месяцев, поэтому они не подлежат признанию в качестве нематериального актива.

II. ОЦЕНКА

4. *Определение стоимости единицы НМА на материальном носителе*

В случае если организация принимает решение учитывать материальный носитель (вещь) отдельно от объекта нематериальных активов в составе основных средств или запасов (в зависимости от соответствия определению и признакам таких активов), первоначальная стоимость объекта нематериальных активов уменьшается на величину расчетной стоимости этого материального носителя (вещи) (п. 14 ФСБУ 14).

Типовые ситуации:

- создание промышленного образца;
- создание селекционного достижения;
- фонограммы и др. объекты.

Для принятия конкретного решения необходимо проанализировать предыдущий опыт приобретения, создания НМА и выбрать соответствующий вариант.

Например:

- если стоимость материального носителя незначительна, то при определении стоимости НМА стоимость материального носителя включается в стоимость НМА,
- если стоимость материального носителя существенна, то при определении стоимости НМА она подлежит уменьшению на величину расчетной стоимости нематериального носителя.

Целесообразно использовать единый критерий для оценки существенности операций для целей бухгалтерского учета.

Организации следует самостоятельно разработать формат документа о профессиональном суждении, которым будет определяться стоимость материального носителя. Также организации целесообразно разработать модель аналитического учета затрат с целью сбора затрат на создание материального носителя, с учетом особенностей технологии создания нематериального актива.



4.1. Создание одновременно НМА и материального носителя

В соответствии с п. 14 ФСБУ 14 в случае, если при признании результатов интеллектуальной деятельности, средств индивидуализации в качестве объекта нематериальных активов, в фактические затраты на приобретение, создание которого включены фактические затраты на приобретение, создание материального носителя (вещи), в котором выражены такие результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации, организация принимает решение учитывать такой материальный носитель (вещь) отдельно от объекта нематериальных активов в составе основных средств или запасов (в зависимости от соответствия определению и признакам таких активов), первоначальная стоимость объекта нематериальных активов уменьшается на величину расчетной стоимости этого материального носителя (вещи). Расчетная стоимость материального носителя (вещи) определяется исходя из фактических затрат на приобретение, создание такого материального носителя (вещи), а если их невозможно определить, то исходя из его справедливой стоимости, чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей, и не может быть выше первоначальной стоимости объекта нематериальных активов.

Пример 13.

Фабрика национальной игрушки подала заявку на патент на промышленный образец игрушки: «Лошадка с традиционной символикой». Для подачи заявки требуется изображение игрушки. Игрушка была изготовлена, себестоимость изготовления игрушки составила менее 1000 Р. Организация приняла решение не учитывать затраты на создание материального носителя отдельно от нематериального актива.

Пример 14.

Автозавод готовится к выпуску новой гоночной машины «Джулия». Был изготовлен прототип новой модели. Поданы заявки на патентование многих технических решений, созданных для новой модели, в том числе патент на промышленный образец. Организация приняла решение стоимость создания прототипа модели учитывать отдельно от нематериального актива. В дальнейшем прототип модели будет использоваться в качестве экспоната в музее завода.

5. Приобретение НМА с отсрочкой платежа

В соответствии с п. 12 ФСБУ 26 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 Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. № 107н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 27 октября 2008 г, регистрационный № 12523).



Фрагмент учетной политики:

«При осуществлении капитальных вложений¹ на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев, 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 Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008). Сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки определяется организацией из коммерческих предложений поставщиков, открытых источников информации. Если данные о цене без отсрочки не являются наблюдаемыми, она определяется как дисконтированная величина номинального платежа. При приобретении объектов нематериальных активов стоимостью до 5 млн. Р за единицу (включительно) ставка дисконтирования определяется как ставка по уже имеющимся займам и кредитам с аналогичными по валюте, сроку и сумме условиями, а при их отсутствии как средневзвешенная ставка по кредитам, выдаваемым некредитным организациям (определяется на основе статистических данных в бюллетене Банка России), на дату заключения договора, а при их отсутствии, на последнюю опубликованную дату. При приобретении нематериальных активов с отсрочкой платежа свыше 12 месяцев на сумму более 5 млн. Р ставка дисконтирования определяется привлеченным экспертом. Если период отсрочки платежа приходится на несколько отчетных периодов, такой процентный расход признается в каждом отчетном периоде в размере, приходящемся на этот отчетный период, как правило, исходя из равномерного распределения процентных расходов на период отсрочки.

Пример 15.

ООО «Альянс» заказало разработку программного обеспечения для роботизированной линии, стоимость которой разработчик оценил в 30 млн. Р. По условиям договора 10 млн. Р выплачивается в качестве аванса 15 мая 20x1 года, 10 млн. Р при предоставлении тестовой версии 15 мая 20x2 года, и 10 млн. Р выплачивается при подписании акта приемки программного обеспечения 15 мая 20x2 года. В данном случае отсрочка платежа отсутствует, так как на момент принятия нематериального актива к учету он полностью оплачен. Первоначальная стоимость программного обеспечения оценивается в 30 млн. Р.

Пример 16.

АО «Машдизайн» приобретает программное обеспечение для 3Д-проектирования. По условиям договора оплата производится в 2 этапа: 10 млн. Р уплачивается при установке программного обеспечения на компьютеры АО «Машдизайн», в мае 20x1 года, еще 10 млн. Р уплачивается в апреле 20x2 года. В этом случае имеет место отсрочка платежа, но период отсрочки не превышает 12 месяцев. Первоначальная стоимость программного обеспечения оценивается в 20 млн. Р.

¹ Рекомендуется синхронизировать положения учетной политики по приобретению с отсрочкой платежа для основных средств и для нематериальных активов.



Пример 17.

ООО «Небоскреб» приобретает программный комплекс для управления 68-этажным зданием. По условиям договора оплата производится траншами: 30 млн. Р уплачивается при установке программного обеспечения на оборудование ООО «Небоскреб» в июне 20x1 года, еще 30 млн. Р через год – в июле 20x2 года, и еще 30 млн. Р через 2 года – в июле 20x3. В этом случае имеет место отсрочка платежа. Необходимо определить текущую (дисконтированную) стоимость 2 и 3 транша денежных платежей. Привлеченный оценщик определил ставку дисконтирования для заимствований организацией в отношении данного проекта в размере 15%.

Расчет текущей стоимости программного обеспечения на момент приобретения основного средства:

- платеж при приобретении основного средства, 30 млн. Р., принимается в расчет на недисконтированной основе;
- второй транш, в июле 20x2 года -30 млн. Р., при ставке дисконтирования 15%, текущая стоимость составит 26,1 млн. Р ($30 * 1 / (1 + 0,15)$);
- третий транш, в июле 20x3 года - 30 млн. Р., при ставке дисконтирования 15% за два периода, текущая стоимость составит 22,7 млн. Р ($30 * 1 / (1 + 0,15)^2$).

Первоначальная стоимость программного обеспечения оценивается в 78,8 млн. Р. Номинальная цена по договору составляет 90 млн. Р. Разница между стоимостью без учета отсрочки (78,8 млн. Р) и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем (90 млн. Р), составляет 11,2 млн. Р (процентный расход). Она может быть распределена равномерно на два года отсрочки: с июля 20x1 года по июнь 20x3 года. Это составит 0,47 млн. Р в месяц.

Пример 18.

ООО «Гостиница» приобретает программный комплекс для управления гостиницей. По условиям договора стоимость услуг всего составляет 5 млн. Р, оплата производится частями: 2 млн. Р уплачивается при установке программного обеспечения в мае 20x1 года, еще 2 млн. Р после отладки работы программы в сентябре 20x1 года, и еще 1 млн. Р после года эксплуатации программного обеспечения – в июне 20x2 года. В этом случае имеет место отсрочка платежа. Отсрочка свыше 12 месяцев составляет только на последний платеж, стоимость этого платежа необходимо продисконтировать. Согласно статистическому бюллетеню Банка России на момент заключения договора на срок свыше года действовала ставка 14%. Приведенная стоимость последнего платежа 0,877 млн. Р ($1000 * 1 / (1 + 0,14)$). Первоначальная стоимость программного обеспечения оценивается в 4,877 млн. Р. Разница между стоимостью без учета отсрочки (4,877 млн. Р) и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем (5 млн. Р), составляет 0,123 млн. Р (процентный расход). Он может быть распределен равномерно на год отсрочки: с июня 20x1 года по май 20x2 года.



Пример 19.

ООО «Холодные напитки» ведет переговоры с АО «Большая компания» на право использования торгового знака сети на этикетках своих напитков. АО «Большая компания» предложило два варианта оплаты за право использования своего знака в течение трех лет: выплата сразу 12 млн. Р, или оплата частями 5 млн. Р каждый год (то есть всего 15 млн. Р за три года). Руководство ООО «Холодные напитки» выбрало второй вариант с оплатой в рассрочку. В данном случае первоначальная стоимость права использования товарного знака составит 12 млн. Р, то есть та цена, которая была бы уплачена без предоставления отсрочки (рассрочки). Разница между номинальной стоимостью права по договору в 15 млн. Р и суммой денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной рассрочки (12 млн. Р) составляет 3 млн. Р (процентный расход). Он может быть распределен на период отсрочки равномерно или с учетом постепенного погашения долга.

6. Определение справедливой стоимости НМА

ФСБУ требует провести оценку справедливой стоимости НМА в случаях:

- 1) их оплаты неденежными средствами (п. 13 ФСБУ 26);
- 2) получения НМА безвозмездно (п. 14 ФСБУ 26);
- 3) последующей оценки НМА по переоцененной стоимости (пп. б) п. 15 ФСБУ 14).

Общий подход в отношении нематериальных активов в ФСБУ и в МСФО состоит в том, что справедливую стоимость большинства нематериальных активов невозможно оценить в связи с отсутствием их активного рынка. Поскольку большинство нематериальных активов являются уникальными, сделки по их купле-продаже нельзя назвать многочисленными и типовыми. Согласно МСФО 38 условием признания нематериального актива является возможность надежной оценки его первоначальной стоимости. Справедливую стоимость нематериального актива можно надежно оценить, если (а) диапазон, в пределах которого варьируются обоснованные оценки справедливой стоимости, незначителен для данного актива или (б) можно обоснованно оценить вероятность разных расчетных оценок в рамках этих пределов и использовать ее при оценке справедливой стоимости. Если организация в состоянии надежно оценить справедливую стоимость полученного актива или переданного в обмен актива, то справедливая стоимость переданного в обмен актива используется в качестве основы для оценки стоимости, если только справедливая стоимость полученного актива не является более очевидной. То есть, для нематериальных активов оценка справедливой стоимости переданных в обмен на их приобретение активов является приоритетной, в силу того, что справедливая стоимость самих нематериальных активов является трудноопределяемой именно в силу отсутствия активного рынка.

С учетом вышесказанного в общем случае для оценки справедливой стоимости НМА стандарт МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» предлагает использовать:

- 1) доходный подход;
- 2) затратный подход;
- 3) комбинацию вышеуказанных методов.



Использование каждого из вышеуказанных методов или их комбинация – вопрос профессионального суждения.

Доходный подход применяется с использованием метода приведенной стоимости. Денежные потоки, используемые в этом методе, отражают поток доходов, который, как ожидается, будет получен от использования актива или единицы, генерирующей денежные средства (например, продажи права его использования или использование НМА при производстве продукции в составе группы активов) в течение его экономической жизни. Затратный подход применяется путем оценки суммы, которая в настоящее время потребуется для создания замещающего программного обеспечения сопоставимой полезности (т. е. с учетом функционального и экономического устаревания).

Пример 20.

Сотрудники АО «Стройдизайн» разработали компьютерную программу, позволяющую рассчитывать смету затрат на основе загруженного дизайн-проекта помещения. Аналогичная программа на рынке программного обеспечения не представлена. В связи с этим рыночный подход применить невозможно. Можно использовать затратный метод: оценить количество человеко-часов, за которые можно создать такое программное обеспечение. Можно использовать доходный подход, предположив, за сколько можно продать такой продукт на рынке и спрос на этот продукт. При наличии оценок, как затратным, так и доходным методом, в качестве справедливой стоимости следует выбрать наименьшую оценку.

6.1. Использование НМА безвозмездно

В соответствии с п. 14 ФСБУ 26 фактическими затратами в имущество, которое организация получает безвозмездно, считается справедливая стоимость этого имущества. Для НМА наиболее частым случаем безвозмездного получения является использование бесплатного программного обеспечения. Здесь идет речь именно о бесплатном, а не о пиратском программном обеспечении. Многие компании предоставляют право использования своих программных продуктов совершенно бесплатно, некоторые при бесплатном использовании требуют оплаты за обновление или использование дополнительных функций. Организации редко отражают в бухгалтерском учете факт пользования бесплатными программами в силу отсутствия первичных учетных документов, и проблем с определением стоимости таких услуг.

В МСФО оценка справедливой стоимости использования программного обеспечения (Fair value valuation of Software Assets) является достаточно распространенной практикой, и связана как с применением положений МСФО 38, так и положений МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (далее – МСФО 3). Подход к определению справедливой стоимости включает признание того, что текущее использование программного обеспечения является его наиболее эффективным и наилучшим использованием. Поскольку как указывалось выше, использование рыночного подхода является затруднительным в силу уникальности НМА, используются преимущественно доходный и затратный подходы. При наличии оценок, как затратным, так и доходным методом, в качестве справедливой стоимости следует выбрать наименьшую оценку.



Пример 21.

ООО «Перевозки» использует бесплатную версию программы для ведения бухгалтерского учета. Данная программа предназначена для бесплатного использования и не продается, поэтому рыночный подход применить нет возможности. Организация не имеет права продавать данное программное обеспечение, поэтому применение доходного подхода также невозможно. Справедливую стоимость программы можно оценить на основе затратного подхода на индивидуальной основе. Затратный подход применяется путем оценки суммы, которая в настоящее время потребуется для создания замещающего программного обеспечения сопоставимой полезности (т. е. с учетом функционального и экономического устаревания). Аналогичная по функционалу бухгалтерская программа стоит 45 тысяч Р². Практика показывает, что функционал бухгалтерской программы устаревает за два года.

6.2. Переоценка НМА

На практике часто путают оценку НМА оценщиком и учетную модель оценки по справедливой стоимости. Зачастую, факт отчета оценщика, в котором НМА оценивается на основе доходного и затратного подхода, воспринимают как доказательство оценки справедливой стоимости для целей составления отчетности. Это необоснованно. Правила составления отчетности сложны и включают в себя:

- 1) требование о наличии активного рынка для определения справедливой стоимости для целей ПЕРЕОЦЕНКИ нематериального актива, то есть определение стоимости с использованием доходного и затратного подхода не подойдет;
- 2) возможность определения стоимости нематериального актива с использованием доходного и затратного подхода в случае покупки бизнеса (МСФО 3), для определения величины гудвила.

Поэтому, сначала необходимо определить для какой цели требуется оценить НМА, затем следует руководствоваться положениями стандарта.

Например, в п. 17 ФСБУ 14 указано, что способ оценки по переоцененной стоимости может применяться для оценки нематериальных активов, для которых существует активный рынок. При этом активный рынок определяется в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом № 217н. В п. 78 МСФО 38 указано, что применительно к нематериальному активу наличие активного рынка представляет собой редкое, но, тем не менее, возможное явление. Однако наличие активного рынка исключается, если речь идет о торговых марках, титульных данных газет, правах на выпуск музыкальных альбомов и кинофильмов, патентах или товарных знаках, поскольку каждый из перечисленных активов имеет уникальный характер.

Наличие отчета оценщика не является подтверждением активного рынка. Хотя нематериальные активы являются предметом купли-продажи, условия договоров покупателя и продавца согласуют между собой в индивидуальном порядке, а операции совершаются довольно редко. По этим причинам цена, уплаченная за один актив, не всегда является достаточным свидетельством справедливой стоимости другого актива. Кроме того, информация о ценах часто не является общедоступной.

² Сумма условная.



Пример 22.

ПАО «Химмаш» разработало новую технологию изготовления светодиодной ленты и получило патент на изобретение. Стоимость разработки и регистрации технологии составила 24 млн. Р. Продажи светодиодной ленты резко пошли вверх после изучения пользователями характеристик данного продукта. Согласно отчету оценщика на основании доходного подхода стоимость технологии оценивается в 400 млн. Р. Руководство ПАО «Химмаш» решило провести переоценку стоимости технологии в бухгалтерском учете. Это невозможно, так как отчет оценщика не содержит доказательства активного рынка для нематериальных активов в виде конкретной технологии, она уникальна (уникальность является условием регистрации патента) и сделки по ее продаже отсутствуют. Однако, данные отчета оценщика могут использоваться для других целей, например, при оценке справедливой стоимости при обмене активами.

Возможный вариант учетной политики:

После признания объект нематериальных активов оценивается в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости.

7. Изменение первоначальной стоимости объекта НМА в связи с улучшением

Затраты на улучшение объектов нематериальных активов

В соответствии с пп. 5м) ФСБУ 26 к капитальным вложениям относятся, в частности, затраты на улучшение объектов нематериальных активов, связанные с улучшением (повышением) первоначально принятых нормативных показателей функционирования таких объектов. В соответствии с п. 28 ФСБУ 14 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.

В данном случае идет речь о традиционном вопросе бухгалтерского учета: разделения затрат на затраты, связанные с созданием (улучшением) актива и текущие расходы. Как правило, такое решение является объектом профессионального суждения.

С целью обеспечения принципа рациональности при ведении бухгалтерского учета целесообразно установить лимит существенности расходов, требующих решения о необходимости капитализации затрат.

Фрагмент учетной политики:

«Затраты, связанные с улучшением нематериального актива, в сумме, превышающей 100 000 Р, подлежат оценке с точки зрения необходимости их отнесения на увеличение первоначальной стоимости нематериального актива. При этом не имеют значения - первоначальная стоимость улучшаемого нематериального актива, и счет бухгалтерского учета (в т. ч. забалансовый), на котором об этом объекте обобщается информация. Решение принимается на основе профессионального суждения, формируемого на основе заявки на улучшение нематериального актива».



Например, документ о принятии профессионального суждения может выглядеть следующим образом:

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ

об отнесении затрат на увеличение стоимости НМА

г. Москва

21 мая 20x1 года

Комиссия в составе:

Руководитель: Заместитель генерального директора по научной и производственной работе – Юмцов А.Н.

главный экономист – Николаев А.Б.

главный бухгалтер – Ефимова О.М.

Руководитель отдела аренды – Кубарев Е.Г.

Руководитель службы информационной безопасности – Сапсанов Г.Д.

рассмотрели вопрос об определении порядка учета затрат на доработку программного обеспечения, установив следующее:

Рассматриваемые параметры	Данные
НМА, который планируется доработать	Программное обеспечение для учета договоров аренды (инв. номер по реестру НМА 162)
Первоначальная стоимость НМА, с учетом всех уже ранее отраженных доработок	340 000 Р (без учета НДС)
Ожидаемая стоимость затрат на доработку, на основе проекта договора с разработчиком	250 000 Р (без учета НДС)
Планируемые работы, их влияние на улучшение (повышение) первоначально принятых нормативных показателей функционирования НМА	Доработка настроек, связанных с изменением параметров договоров аренды, введение возможности плановой индексации арендной платы, изменение распределения арендной платы на арендный и неарендный компоненты, аналогичные доработки, отсутствующие в исходной версии ПО
Действующий срок полезного использования НМА	5 лет (60 месяцев)
Оставшийся срок полезного использования НМА на момент рассмотрения	42 месяца



ОБСУЖДЕНИЕ:

Руководитель отдела аренды Кубарев Е.Г.: существующее программное обеспечение по учету договоров аренды приобретено более года назад. За этот период выявлена необходимость доработки ряда параметров учета договоров аренды, которые сейчас сотрудники рассчитывают и вносят в программу в ручном режиме, что повышает риск ошибки. Нам необходима доработка программного обеспечения с целью повышения его функциональности и повышению эффективности работы отдела, в том числе для составления прогнозов по денежным потокам от аренды.

Главный бухгалтер Ефимова О.М.: если функциональные характеристики ПО улучшаются, мы должны в учете отразить эти затраты, как увеличение стоимости программного обеспечения. Планируется ли увеличение срока использования программного обеспечения после завершения доработки, у нас в учете оставшийся срок использования 42 месяца?

Руководитель отдела аренды Кубарев Е.Г.: по нашим оценкам, через несколько лет нам потребуется новая платформа для учета договоров аренды, так как возрастет количество дополнительных услуг в связи с планируемым в 2026 году введением сервисного центра для арендаторов. Поэтому, скорее всего, это программное обеспечение будет примерно в этом периоде заменено.

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ:

Рассматриваемые параметры	Результат рассмотрения
Порядок учета затрат на доработку ПО	В качестве капитальных вложений в улучшение НМА
Ожидается ли изменение ликвидационной стоимости НМА	нет
Ожидается ли увеличение срока использования НМА после доработки	нет

Суждение подлежит применению для отражения учетных операций: с момента принятия.

Подписи:

Если на основе профессионального суждения затраты на доработку НМА не улучшают/не увеличивают его функциональные характеристики, то они должны быть признаны в составе текущих расходов после подписания акта-приемки сдачи работ в соответствии с условиями договора.

Также в составе текущих расходов будут отражаться все расходы на улучшение НМА ниже установленного в организации лимита.

Пример 23.

Организация приобрела неисключительные права в виде неисключительной лицензии на платформу с программным обеспечением. Однако, программное обеспечение было необходимо доработать под собственные нужды.



Проблема:

Можно ли начинать начисление амортизации программного обеспечения с момента приобретения, не дожидаясь завершения доработки, или надо сначала определить стоимость программного обеспечения с учетом доработки и только потом начать начисление амортизации?

Решение:

Необходимо рассмотреть два вопроса:

- доработка улучшает функциональные характеристики программы или только производится настройка программы, заполнение, при этом непосредственно функционал программы не меняется? В большинстве случаев, на практике возникает второй вариант, то есть не доработка, а настройка, но это лучше уточнить со специалистами;
- велико ли значение суммы затрат на доработку? В целом решение сводится к рассмотренному выше профессиональному суждению.

Возможные варианты решений:

- 1) если программное обеспечение невозможно использовать в деятельности организации без доработки, то начисление амортизации начинается после окончания процесса доработки программы;
- 2) если программное обеспечение можно сразу использовать в деятельности организации, и сотрудники уже начали с ним работать, то по мере использования выявляется необходимость дополнительных настроек, переносов информации, новых шаблонов и т. д., что и производится в оперативном режиме. В этом случае само программное обеспечение признается в виде НМА, а затраты на доработку и настройку относятся в состав текущих расходов. В этом случае амортизация НМА начинается с момента начала использования. Такого вида доработки обычно производятся на протяжении всего срока использования программного обеспечения (п. 20 МСФО 38).

III. АМОРТИЗАЦИЯ

8. Определение срока амортизации НМА³

В соответствии с п. 31 ФСБУ 14 срок полезного использования объекта нематериальных активов определяется исходя из:

- а) срока действия прав организации на результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации;
- б) срока действия специального разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности;
- в) ожидаемого периода использования объекта нематериальных активов с учетом нормативных, договорных и других ограничений использования, намерений руководства организации в отношении использования такого объекта;

³ Вопрос о начале срока начисления амортизации рассматривается в следующем разделе.



г) 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;

д) 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);

е) других факторов, влияющих на использование объекта нематериальных активов организацией.

Фрагмент учетной политики:

«Срок полезного использования объекта нематериальных активов определяется комиссией при его принятии к учету, исходя из учета всех факторов, влияющих на его продолжительность. Ежегодно комиссия пересматривает установленные сроки полезного использования с целью подтверждения их актуальности, и при необходимости изменяет их».

Пример 24.

Организация А разработала вакцину и в мае отчетного года получила патент на изобретение. Стоимость расходов на разработку и регистрацию патента составила 20 млн. Р. Срок действия правовой охраны 20 лет (ст. 1363 ГК РФ).

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ

об определении срока полезного использования НМА

г. Москва

21 мая 20x1 года

Комиссия в составе:

Руководитель: Заместитель генерального директора по научной и производственной работе – Юмцов А.Н.

главный экономист – Николаев А.Б.

главный бухгалтер – Ефимова О.М.

юрисконсульт – Тихорецкая А.В.

рассмотрели вопрос об определении срока полезного использования нематериального актива патента RU xxxxxxxx С2, установив следующее:



Рассматриваемые параметры	Результат рассмотрения
а) срок действия прав организации на результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации	На основании норм статьи 1363 ГК РФ правовая охрана в отношении патента устанавливается на период 20 лет с даты подачи заявки.
б) срок действия специального разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности	Х
в) ожидаемый период использования объекта нематериальных активов с учетом нормативных, договорных и других ограничений использования, намерений руководства организации в отношении использования такого объекта	На основании бизнес-плана производство данной вакцины планируется в течение 5 ⁴ лет, так как на основе предыдущего опыта, вследствие мутации вирусов эффективность вакцины после пяти лет резко снижается.
г) ожидаемое моральное устаревание, например, в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию, работы, услуги, производимые с использованием нематериального актива	См. пункт выше
д) срок полезного использования иного актива, с которым объект нематериальных активов непосредственно связан (например, срок полезного использования материального носителя (вещи), в которой выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации)	Не применимо
е) другие факторы, влияющие на использование организацией объекта нематериальных активов	Не выявлено

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ:

определить срок полезного использования нематериального актива патента RU xxxxxxxx С2 пять лет (до мая 20х6 года включительно).

Суждение подлежит применению для отражения учетных операций: с мая 20х1 года.

Подписи:

Пример 24. (продолжение 1).

Организация А разработала вакцину и в мае 20х1 года получила патент на изобретение. Стоимость расходов на разработку и регистрацию патента составила 20 млн. Р. Срок действия правовой охраны 20 лет (ст. 1363 ГК РФ). В декабре 20х1 комиссия рассмотрела актуальность установленного срока полезного использования, и не нашла оснований для его пересмотра.

⁴ Пример условный.



ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ

об определении срока полезного использования НМА

г. Москва

25 декабря 20x1 года

Комиссия в составе:

Руководитель: Заместитель генерального директора по научной и производственной работе – Юмцов А.Н.

главный экономист – Николаев А.Б.

главный бухгалтер – Ефимова О.М.

юрисконсульт – Тихорецкая А.В.

рассмотрели вопрос об определении срока полезного использования нематериального актива патента RU xxxxxxxx С2, установив следующее:

Рассматриваемые параметры	Результат рассмотрения	Анализ изменений
а) срок действия прав организации на результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации	На основании норм статьи 1363 ГК РФ правовая охрана в отношении патента устанавливается на период 20 лет с даты подачи заявки.	Нет
б) срок действия специального разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности	Х	Х
в) ожидаемый период использования объекта нематериальных активов с учетом нормативных, договорных и других ограничений использования, намерений руководства организации в отношении использования такого объекта	На основании бизнес-плана производство данной вакцины планируется в течение 5 ⁵ лет, так как на основе предыдущего опыта, вследствие мутации вирусов эффективность вакцины после пяти лет резко снижается.	нет
г) ожидаемое моральное устаревание, например, в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию, работы, услуги, производимые с использованием нематериального актива	См. пункт выше	См. пункт выше

⁵ Пример условный.



д) срок 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)	Не применимо	нет
е) другие факторы, влияющие на использование объекта нематериальных активов организацией	Не выявлено	Нет

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ:

срок полезного использования нематериального актива патента RU xxxxxxxx С2 пять лет (до мая 20х6 года включительно) оставить без изменения.

Суждение подлежит применению для отражения учетных операций: с января 20х2 года.

Подписи:

Пример 24. (продолжение 2).

Организация А разработала вакцину и в мае 20х1 года получила патент на изобретение. Стоимость расходов на разработку и регистрацию патента составила 20 млн. Р. Срок действия правовой охраны 20 лет (ст. 1363 ГК РФ). В ноябре 20х2 года стало понятно, что эффективность вакцины ниже, чем ожидалось, и продажи стали сокращаться. Проведенный в декабре 20х2 года тест на обесценение показал, что возмещаемая стоимость актива выше балансовой, и отражать обесценение НМА не требуется. Вместе с тем, руководство решило с 20х4 года прекратить выпуск данной вакцины.

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ

об определении срока полезного использования НМА

г. Москва

25 декабря 20х2 года

Комиссия в составе:

Руководитель: Заместитель генерального директора по научной и производственной работе – Юмцов А.Н.

главный экономист – Николаев А.Б.

главный бухгалтер – Ефимова О.М.

юрисконсульт – Тихорецкая А.В.

рассмотрели вопрос об определении срока полезного использования нематериального актива патента RU xxxxxxxx С2, установив следующее:



Рассматриваемые параметры	Результат рассмотрения	Анализ изменений
а) срок действия прав организации на результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации	На основании норм статьи 1363 ГК РФ правовая охрана в отношении патента устанавливается на период 20 лет с даты подачи заявки.	Нет
б) срок действия специального разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности	Х	Х
в) ожидаемый период использования объекта нематериальных активов с учетом нормативных, договорных и других ограничений использования, намерений руководства организации в отношении использования такого объекта	На основании бизнес-плана производство данной вакцины планируется в течение 5 ⁶ лет, так как на основе предыдущего опыта, вследствие мутации вирусов эффективность вакцины после пяти лет резко снижается.	В соответствии с утв. Планом производства в 20х4 году производство вакцины не планируется. Срок использования в производстве сокращен
г) ожидаемое моральное устаревание, например, в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию, работы, услуги, производимые с использованием нематериального актива	См. пункт выше	См. пункт выше
д) срок 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)	Не применимо	Нет
е) другие факторы, влияющие на использование объекта нематериальных активов организацией	Не выявлено	Нет

⁶ Пример условный.



ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ:

срок полезного использования нематериального актива патента RU xxxxxxxx C2 установить до декабря 20x4 года включительно.

Суждение подлежит применению для отражения учетных операций: с января 20x3 года.

Подписи:

Пример 25.

АО «Лучшие кухни» получило патент на промышленный образец фасада кухни «Солнышко». В соответствии со статьей 1363 ГК РФ правовая охрана промышленного образца составляет 5 лет с даты подачи заявки на выдачу патента. Срок действия исключительного права на промышленный образец и удостоверяющего это право патента по заявлению патентообладателя может быть неоднократно продлен на пять лет, но в целом не более чем на двадцать пять лет, считая с даты подачи заявки на выдачу патента. Руководство АО «Лучшие кухни» планирует производить данные кухни в течение 5 лет, впоследствии решение о продлении патента будет зависеть от покупательского спроса на данные кухни. В этом случае срок полезного использования может быть установлен в течение 5 лет.

Пример 26.

Сеть магазинов косметики «Лучшая косметика» приобрела у другой аналогичной сети исключительные права на товарный знак «Косметика космос»⁷. В соответствии со статьей 1491 ГК РФ исключительное право на товарный знак действует в течение десяти лет с даты подачи заявки на государственную регистрацию товарного знака. Срок действия исключительного права на товарный знак может быть продлен на десять лет по заявлению правообладателя, поданному в течение последнего года действия этого права. Продление срока действия исключительного права на товарный знак возможно неограниченное число раз. Сеть магазинов косметики «Лучшая косметика» планирует использовать исключительные права на товарный знак «Косметика космос» в течение всей своей деятельности (продлевая права каждые 5 лет). В этом случае товарный знак будет признан активом с неограниченным сроком службы. Такие активы в бухгалтерском учете не амортизируются, но подлежат тестированию на обесценение. В соответствии с п. 10 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» организация тестирует НМА с неопределенным сроком полезного использования на предмет обесценения ежегодно путем сравнения его балансовой стоимости с возмещаемой суммой. Данный тест на обесценение может проводиться в любое время в течение годового периода, при условии, что он проводится каждый год в одно и то же время. Разные нематериальные активы могут проверяться на обесценение в разное время. Однако если такой НМА первоначально признан в течение текущего годового периода, он должен быть проверен на обесценение до конца текущего годового периода.

⁷ В соответствии с ФСБУ 14 товарные знаки, созданные самой организацией, не признаются в качестве НМА.



9. Определение ликвидационной стоимости НМА

Фрагмент учетной политики:

«Ликвидационной стоимостью объекта нематериальных активов считается величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта 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. Ликвидационная стоимость объекта нематериальных активов до 500 000 Р за единицу учета, считается равной нулю. Ликвидационная стоимость объекта нематериальных активов от 500 000⁸ Р за единицу учета, определяется решением комиссии, на основании оценки следующих факторов:

а) договором предусмотрена обязанность другого лица купить у организации объект нематериальных активов в конце срока его полезного использования;

б) существует активный рынок для такого объекта, с использованием данных которого можно определить его ликвидационную стоимость;

в) существует высокая вероятность того, что активный рынок для такого объекта будет существовать в конце срока его полезного использования.

В случае определения ликвидационной стоимости нематериального актива, комиссия ежегодно пересматривает ее величину».

Пример 27.

Организация А разработала вакцину и в мае отчетного года получила патент на изобретение. Стоимость расходов на разработку и регистрацию патента составила 20 млн. Р. Срок действия правовой охраны 20 лет (ст. 1363 ГК РФ). Учитывая востребованность данной вакцины организация Б заключила с организацией А предварительный договор об отчуждении исключительного права на изобретение (ст. 1365 ГК РФ), содержащий обязанность организации А уступить права на изобретение организации Б через 3 года с момента получения патента за 25 млн. Р.

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ

об определении ликвидационной стоимости НМА

г. Москва

21 мая 20x1 года

Комиссия в составе:

Руководитель: Заместитель генерального директора по научной и производственной работе – Юмцов А.Н.

главный экономист – Николаев А.Б.

главный бухгалтер – Ефимова О.М.

⁸ Рекомендуется использовать единый подход к оценке существенности величины ликвидационной стоимости для основных средств и для нематериальных активов. В случае если такой критерий уже установлен в учетной политике организации для основных средств, рекомендуется рассмотреть целесообразность такого же подхода к учету нематериальных активов.



юрисконсульт – Тихорецкая А.В.

рассмотрели вопрос об определении ликвидационной стоимости нематериального актива патента RU xxxxxxxx С2, установив следующее:

Наличие факторов, свидетельствующих о возможности реализации патента	Результат рассмотрения
а) договором предусмотрена обязанность другого лица купить у организации объект нематериальных активов в конце срока его полезного использования;	Заключен предварительный договор с организацией «XXX» об отчуждении исключительного права на патент RU xxxxxxxx С2 в мае 20x4 года за 25 млн. Р
б) существует активный рынок для такого объекта, с использованием данных которого можно определить его ликвидационную стоимость;	Отсутствует
в) существует высокая вероятность того, что активный рынок для такого объекта будет существовать в конце срока его полезного использования	Отсутствует

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ:

определить ликвидационную стоимость нематериального актива патента RU xxxxxxxx С2 в размере 25 млн. Р.

Суждение подлежит применению для отражения учетных операций: с мая 20x1 года.

Подписи:

Отражение в бухгалтерском учете

Амортизация по данному нематериальному активу не начисляется, так как ликвидационная стоимость превышает первоначальную стоимость объекта.

Пример 27. (продолжение 1).

В декабре следующего года в предварительный договор об отчуждении исключительного права на изобретение на основании дополнительного соглашения были внесены изменения, снизившие цену до 12 млн. Р.

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ

об определении ликвидационной стоимости НМА

г. Москва

25 декабря 20x2 года

Комиссия в составе:

Руководитель: Заместитель генерального директора по научной и производственной работе – Юмцов А.Н.

главный экономист – Николаев А.Б.

главный бухгалтер – Ефимова О.М.



юрисконсульт – Тихорецкая А.В.

рассмотрели вопрос об определении ликвидационной стоимости нематериального актива патента RU xxxxxxxx C2, установив следующее:

Наличие факторов, свидетельствующих о возможности реализации патента	Результат рассмотрения
а) договором предусмотрена обязанность другого лица купить у организации объект нематериальных активов в конце срока его полезного использования;	Заключен предварительный договор с организацией «XXX» об отчуждении исключительного права на патент RU xxxxxxxx C2 (с учетом доп. соглашения от декабря 20x2 года) в мае 20x4 года за 12 млн. Р
б) существует активный рынок для такого объекта, с использованием данных которого можно определить его ликвидационную стоимость;	Отсутствует
в) существует высокая вероятность того, что активный рынок для такого объекта будет существовать в конце срока его полезного использования	Отсутствует

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ:

определить ликвидационную стоимость нематериального актива патента RU xxxxxxxx C2 в размере 12 млн. Р.

Суждение подлежит применению для отражения учетных операций: с января 20x3 года.

Отражение в бухгалтерском учете

С января 20x3 года амортизация по данному нематериальному активу начисляется с разницы между первоначальной стоимостью и ликвидационной стоимостью. Сроком полезного использования будет признаваться период с января 20x3 года по май 20x4 года (предполагаемая дата отчуждения права). Важно! Снижение цены предполагаемой сделки является признаком обесценения актива. В данном случае необходимо сначала провести тестирование НМА в виде патента на обесценение, а затем уже начислять амортизацию с учетом ликвидационной стоимости.

Пример 27. (продолжение 2).

В мае 20x3 организация Б расторгла предварительный договор на приобретение патента.

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ

об определении ликвидационной стоимости НМА

г. Москва

30 мая 20x3 года

Комиссия в составе:



Руководитель: Заместитель генерального директора по научной и производственной работе – Юмцов А.Н.

главный экономист – Николаев А.Б.

главный бухгалтер – Ефимова О.М.

юрисконсульт – Тихорецкая А.В.

рассмотрели вопрос об определении ликвидационной стоимости нематериального актива патента RU xxxxxxxx C2, установив следующее:

Наличие факторов, свидетельствующих о возможности реализации патента	Результат рассмотрения
а) договором предусмотрена обязанность другого лица купить у организации объект нематериальных активов в конце срока его полезного использования;	Отсутствует
б) существует активный рынок для такого объекта, с использованием данных которого можно определить его ликвидационную стоимость;	Отсутствует
в) существует высокая вероятность того, что активный рынок для такого объекта будет существовать в конце срока его полезного использования	Отсутствует

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ:

ликвидационная стоимость нематериального актива патента RU xxxxxxxx C2 равна нулю.

Суждение подлежит применению для отражения учетных операций: с июня 20x3 года.

Отражение в бухгалтерском учете

С июня 20x3 года амортизация по данному нематериальному активу начисляется с разницы между первоначальной стоимостью и ликвидационной стоимостью. Сроком полезного использования будет признаваться период с июня 20x3 года по предполагаемую дату окончания использования патента.

Важно!

Отказ контрагента от сделки является признаком обесценения актива. В данном случае необходимо сначала провести тестирование НМА в виде патента на обесценение, а затем уже начислять амортизацию.

10. Метод амортизации НМА при определении срока использования в натуральном выражении

Для отдельных объектов нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ (услуг) в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования такого объекта нематериальных активов.



Пример 28.

Организация приобрела права на показ фильма, по условиям договора количество показов не более 10 раз. В соответствии с программой вещания количество показов данного фильма планируется 8 раз. За один показ фильма начисляется амортизация в размере $1/8$ от стоимости права.

11. Метод амортизации НМА при определении срока использования в течение периода

Амортизация нематериальных активов, срок полезного использования которых определяется периодом, в течение которого их использование будет приносить экономические выгоды организации, начисляется линейным способом или способом уменьшаемого остатка (п. 40 ФСБУ 14).

Пример 29.

Организация получила лицензию на право ведения деятельности на 5 лет. За каждый год работы организация включает в расходы амортизацию в размере $1/5$ от стоимости лицензии.

Начисление амортизации способом уменьшаемого остатка производится таким образом, чтобы суммы амортизации объекта нематериальных активов за одинаковые периоды уменьшались по мере истечения срока полезного использования этого объекта. При этом организация самостоятельно определяет формулу расчета суммы амортизации за отчетный период, обеспечивающую систематическое уменьшение этой суммы в следующих периодах.

Пример 30.

Организация получила патент на промышленный образец (дизайн внешнего вида продукции). Жизненный цикл данной модели по оценке менеджмента составляет 3 года. При этом предполагается, что каждый следующий год интерес к модели будет угасать и объем выпуска будет сокращаться, а по истечении трех лет модель снимут с производства. В первый год амортизация будет начислена в размере $3/6$ от первоначальной стоимости патента, во второй года в размере $2/6$, в третий год – в размере $1/6$ от стоимости патента.

12. Начало амортизации НМА

Согласно п. 38 ФСБУ14. Начисление амортизации объекта нематериальных активов:

а) начинается с даты его признания в бухгалтерском учете. По решению организации допускается начинать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта нематериальных активов в бухгалтерском учете;

б) прекращается с момента его списания с бухгалтерского учета. По решению организации допускается прекращать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта нематериальных активов с бухгалтерского учета.



Возможный вариант учетной политики:

Начисление амортизации нематериальных активов начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта нематериальных активов в бухгалтерском учете; и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта нематериальных активов с бухгалтерского учета.

IV. Списание НМА

13. Доходы и расходы

Объект нематериальных активов, который выбывает или не способен приносить экономические выгоды в будущем, списывается с бухгалтерского учета. В соответствии с п. 48 ФСБУ 14 разница между суммой балансовой стоимости списываемого объекта нематериальных активов и затрат на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия этого объекта, с другой стороны, признается доходом или расходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором списывается объект нематериальных активов.

14. Возможные случаи списания объекта нематериальных активов

14.1. При истечении срока действия прав на результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации:

Пример 31.

Лицензия стоимостью 150 тысяч Р приобретена на 5 лет. К концу 5 года объект НМА полностью самортизирован, действие лицензии закончилось.

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. Р	Содержание записи
05	04	150 000	Суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения отнесены в уменьшение первоначальной (переоцененной) стоимости НМА
91.2	04	0	Отражено списание объекта НМА

При прекращении использования объекта нематериальных активов вследствие его морального устаревания при отсутствии перспектив продажи или возобновления использования:

Пример 32.

Патент стоимостью 120 тысяч Р действует в течение 10 лет. К концу 4 года по объекту НМА начислена амортизация в размере 48 000 Р, несмотря на то, что действие патента продолжается, руководство приняло решение прекратить выпуск продукции на основе данного патента в связи с низким спросом. Патент будет действовать еще 6 лет.



Дебет	Кредит	Сумма, тыс. Р	Содержание записи
05	04	48 000	Суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения отнесены в уменьшение первоначальной (переоцененной) стоимости НМА
91.2	04	52 000	Отражены расходы от списания объекта НМА
012		52 000	Отражен в забалансовом учете объект НМА (до истечения срока действия патента)

14.2. При отчуждении исключительных прав на объект нематериальных активов другому лицу в связи с продажей:

Пример 33.

Патент стоимостью 120 тысяч Р действует в течение 10 лет. К концу 2 года по объекту НМА начислена амортизация в размере 24 000 Р. Заключен договор уступки исключительного права на патент за вознаграждение 200 тысяч Р.

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. Р	Содержание записи
05	04	24 000	Суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения отнесены в уменьшение первоначальной (переоцененной) стоимости НМА
91.2	04	96 000	Отражены расходы от списания объекта НМА
62	91.1	200 000	Отражен доход от уступки исключительного права на патент

14.3. При отчуждении исключительных прав на объект нематериальных активов другому лицу в связи с передачей в виде вклада в капитал другой организации:

Пример 34.

Патент стоимостью 120 тысяч Р действует в течение 10 лет. К концу 3 года по объекту НМА начислена амортизация в размере 36 000 Р. В соответствии с договором между участниками данный патент внесен в виде вклада в учреждаемое Общество, согласованная стоимость вклада в виде патента составила 150 тысяч Р. Исключительные права перешли к учрежденному Обществу.

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. Р	Содержание записи
05	04	36 000	Суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения отнесены в уменьшение первоначальной (переоцененной) стоимости НМА
58	04	96 000	Отражено списание объекта НМА



14.4. При отчуждении исключительных прав на объект нематериальных активов другому лицу в связи с передачей в некоммерческую организацию:

Пример 35.

Организация владеет исключительными правами на музыкальное произведение. Первоначальная стоимость такого права составила 500 000 Р. Срок полезного использования был установлен в течение 10 лет. К концу 6 года по объекту НМА начислена амортизация в размере 300 000 Р. Руководство организации приняло решение передать исключительные права музею-усадьбе (некоммерческое учреждение). Исключительные права перешли к некоммерческому учреждению. Передающая организация не имеет никаких прав на имущество и целевой капитал некоммерческой организации.

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. Р	Содержание записи
05	04	300 000	Суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения отнесены в уменьшение первоначальной (переоцененной) стоимости НМА
91.2	04	200 000	Отражены расходы от списания объекта НМА

V. ИЗМЕНЕНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

В соответствии с п. 53 ФСБУ 14 в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, начиная с которой применяется данный стандарт, допускается не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному. Варианты:

а) в отношении объектов бухгалтерского учета, которые в соответствии с настоящим Стандартом 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 настоящим Стандартом. 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.

Пример 36.

Организация в июне 2020 года разработала и получила патент на изобретение. Первоначальная стоимость патента составила 360 000 Р. Срок полезного использования установлен в 10 лет. Объект учитывается в составе нематериальных активов. По состоянию на 31.12.2023 г. по объекту начислена амортизация в сумме 126 тысяч Р, балансовая стоимость составляет 234 тысячи Р.



Вывод: актив удовлетворяет всем признакам, установленным ФСБУ 14 и учетной политикой организации для объекта нематериальных активов. Следовательно, дополнительные записи в бухгалтерском учете не производятся. Балансовая стоимость изменению не подлежит.

Дополнительные решения, принятые организацией:

Установлены срок полезного использования для начисления амортизации с 2024 г. – 30 месяцев, способ начисления амортизации – линейный, ликвидационная стоимость признана равной 0.

б) в отношении объектов бухгалтерского учета, которые в соответствии с настоящим Стандартом 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 настоящим Стандартом. Определенные в связи с этим величины погашения стоимости объектов нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.

Пример 37.

Приобретенные до введения в действие ФСБУ 14 неисключительные права на программное обеспечение учитывались на счете 97 «Расходы будущих периодов». Права были приобретены в июне 2023 года за 108 тысяч ₽. Срок действия неисключительных прав 3 года. На момент перехода на ФСБУ 14 на текущие расходы списано 18 тысяч ₽, несписанный остаток составляет 90 тысяч ₽.

Вывод: актив удовлетворяет всем признакам, установленным ФСБУ 14 и учетной политикой организации для объекта нематериальных активов. Следовательно, он должен быть принят к учету в составе нематериальных активов. Для этого в бухгалтерском учете необходимо произвести следующую запись.

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. ₽	Содержание записи
04	97	90 000	Признан объект НМА, ранее учитываемый в составе другого актива

Дополнительные решения, принятые организацией:

Установлены срок полезного использования для начисления амортизации с 2024 г. – 30 месяцев, способ начисления амортизации – линейный, ликвидационная стоимость признана равной 0.

в) в отношении объектов бухгалтерского учета, которые в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой учитывались в составе нематериальных активов, но в соответствии с настоящим Стандартом таковыми не являются, организация должна на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) списать балансовую стоимость таких объектов в порядке единовременной корректировки на нераспределенную прибыль организации, за исключением случаев переклассификации таких объектов в другой вид активов.



Пример 38.

В конце 2015 года организация собственными силами создала и зарегистрировала товарный знак. Первоначальная стоимость составила 90 000 Р. Срок полезного использования был установлен в 10 лет. На момент перехода на ФСБУ 14 начислена амортизация в сумме 72 000 Р, балансовая стоимость составила 18 000 Р.

Вывод: ФСБУ 14 не распространяется на средства индивидуализации (например, фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания), созданные собственными силами организации (п. 8). Организация должна на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) списать балансовую стоимость таких объектов в порядке единовременной корректировки на нераспределенную прибыль. Для этого в бухгалтерском учете необходимо произвести следующие записи:

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. Р	Содержание записи
05	04	72 000	Суммы накопленной амортизации отнесены в уменьшение первоначальной стоимости НМА
84	04	18 000	Отражена корректировка в связи со списанием балансовой стоимости объекта НМА, не соответствующие требованиям ФСБУ 14