

**утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР) 13 октября 2023
с изменениями от 28 ноября 2023**

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-155/2023-КпР

ПЕРЕХОД НА ФСБУ 14/2022 «НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» предусматривает различные варианты отражения последствий изменений учетной политики в связи с началом применения Стандарта. Так, пунктом 52 в качестве общего правила предусмотрен ретроспективный переход, то есть, как если бы Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни. В случае ретроспективного перехода обесценившиеся нематериальные активы будут отражены по балансовой стоимости, которая в соответствии с пунктом 29, представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения. Корректировки всех трёх стоимостных элементов балансовой стоимости в связи ретроспективным применением будут отнесены на нераспределенную прибыль.

Пунктом 53 ФСБУ 14/2022 предусмотрен упрощенный вариант перехода, при котором организация не пересчитывает сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному. Далее подпункты «а», «б», «в» пункта 53 подробно описывают переклассификации и списания активов, которые организация в любом случае должна была бы сделать в случае перспективного применения стандарта. При этом указанные пункты не предусматривают каких-либо корректировок стоимостных элементов балансовой стоимости нематериальных активов – первоначальной стоимости, накопленной амортизации и накопленного обесценения. В этом контексте ФСБУ 14 предусматривает более радикальные переходные упрощения по сравнению с аналогичными положениями ФСБУ 6/2020 «Основные средства». В частности в случае выбора упрощенного варианта перехода организация освобождается даже от необходимости пересчета накопленной амортизации нематериальных активов, в отличие от накопленной амортизации основных средств, которую при переходе на новый стандарт организации должны были пересчитывать в любом случае, даже при выборе упрощенного варианта. Фактически описанный в пункте 53 ФСБУ 14/2022 порядок перехода представляет собой перспективное применение нового стандарта.

Руководствуясь буквальным прочтением пункта 53, организация осуществит переходную корректировку на начало отчетного периода, с которого начинает применять Стандарт, без учета обесценения нематериальных активов и без учета корректировок накопленной по ним амортизации и их первоначальной стоимости. У многих организаций на момент перехода числятся объекты, которые в соответствии с новым стандартом считаются нематериальными активами, имеющие при этом нулевую остаточную стоимость. Если по таким объектам не скорректировать накопленную амортизацию, то они будут далее учитываться по нулевой стоимости, несмотря на продолжающееся их использование. При ненулевой остаточной стоимости, также могут иметь место некорректности балансовой стоимости нематериальных активов (и как следствие – их последующей амортизации) из-за начисления в прошлом амортизации, не соответствующей требованиям нового Стандарта. В связи с переходом на новый Стандарт многие организации должны будут переклассифицировать в нематериальные активы объекты, которые ранее таковыми не являлись. В связи с неприменением в прошлом

механизма амортизации в отношении таких активов их текущая балансовая стоимость будет являться их первоначальной стоимостью, что лишит пользователей бухгалтерской отчетности (как сейчас, так и в последующем) информации о реальной первоначальной стоимости и накопленной амортизации таких активов. Также могут иметь место значительные некорректности первоначальной стоимости нематериальных активов, например, из-за включения в неё прошлых затрат на исследования. Кроме того, на конец отчетного периода, с которого организация начинает применять Стандарт, организация должна будет отразить нематериальные активы в соответствии с пунктом 29 Стандарта, то есть с учетом обесценения. В случае если ранее имело место обесценение нематериальных активов, которое организация не признавала, то такое обесценение, организация вынуждена будет признать в расходах, уменьшающих прибыль за отчетный период, несмотря на его обусловленность фактами, имевшими место до начала этого периода.

Многие организации заинтересованы в предоставленной пунктом 53 ФСБУ 14 возможности не пересчитывать сравнительные показатели за предшествующий период, но при этом полагают, что отказ от единовременного пересчёта всех стоимостных элементов балансовой стоимости нематериальных активов может ввести пользователя бухгалтерской отчетности в заблуждение относительно реального финансового положения организации (в части информации о нематериальных активах) и реальных финансовых результатов отчетного и последующих периодов (в части прибылей и убытков, обусловленных нематериальными активами).

Аналогичные вопросы возникают также в отношении незавершенных капитальных вложений в нематериальные активы при переходе на ФСБУ 26 в редакции приказа Минфина России от 30.05.2022 № 87н.

Необходимо оценить допустимость перехода на ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» и новой редакции ФСБУ 26/2020 без пересчета сравнительных показателей за предшествующий период, но с единовременной корректировкой стоимостных элементов балансовой стоимости нематериальных активов – первоначальной стоимости, накопленной амортизации и накопленного обесценения (для капитальных вложений – накопленных затрат и накопленного обесценения).

РЕШЕНИЕ

- 1.** В связи с началом применения ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» организация может произвести единовременную корректировку балансовой стоимости нематериальных активов и капитальных вложений в них на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному), начиная с которого применяется Стандарт, путем корректировки одного или нескольких стоимостных элементов балансовой стоимости нематериальных активов – первоначальной стоимости, накопленной амортизации, накопленного обесценения, сохраняя при этом за собой право не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному.
- 2.** Для целей корректировки, указанной в пункте 1 настоящей Рекомендации, первоначальная стоимость нематериального актива определяется на дату этой корректировки в соответствии с пунктом 13 ФСБУ 14/2022 с учетом изменений, внесенных в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» приказом Минфина России от 30.05.2022 № 87н.
- 3.** Для целей корректировки, указанной в пункте 1 настоящей Рекомендации, накопленная амортизация нематериальных активов определяется на дату этой корректировки в соответствии с ФСБУ 14/2022 исходя из первоначальной стоимости, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования, определенного в соответствии с ФСБУ 14/2022.

- 4.** Для целей корректировки, указанной в пункте 1 настоящей Рекомендации, накопленное обесценение нематериальных активов определяется на дату этой корректировки в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».
- 5.** Организация принимает решения по пунктам 2, 3, 4 настоящей Рекомендации по отдельности независимо друг от друга. При этом каждое из принятых по указанным пунктам решений должно применяться в отношении всех нематериальных активов (за исключением гудвила) с учетом практической осуществимости пересчета соответствующего элемента балансовой стоимости. Кроме того, решения по пунктам 2 и 4 настоящей Рекомендации должны применяться также в отношении незавершённых капитальных вложений в нематериальные активы при переходе на ФСБУ 26/2020 в редакции приказа Минфина России от 30.05.2022 № 87н, с учетом практической осуществимости пересчета соответствующего элемента балансовой стоимости. Настоящая Рекомендация исходит из презумпции, что пересчет всех элементов балансовой стоимости нематериальных активов и капитальных вложений в них является практически осуществимым, если до начала применения новых стандартов организация формировала данные об указанных объектах, которые соответствуют всем требованиям МСФО, с соответствующим уровнем существенности.
- 6.** В рамках корректировки, указанной в пункте 1 настоящей Рекомендации, организация может также единовременно признать гудвил от прошлых реорганизаций в форме присоединений и слияний, если такие присоединения и слияния представляли собой объединения бизнесов (как это определено МСФО (IFRS) 3) либо следовали после получения контроля над дочерним обществом, представляющего собой объединение бизнесов. При этом организация может самостоятельно выбрать дату в прошлом, после которой принимаются в расчет прошлые объединения бизнесов для целей настоящего пункта. Гудвил от прошлых реорганизаций оценивается в порядке, предусмотренном Рекомендацией 156/2023 «Гудвил при присоединении и слиянии», с учетом накопленного обесценения, определяемого в соответствии с пунктом 4 настоящей Рекомендации. Организация принимает решение о применении / неприменении настоящего пункта и выбирает дату, начиная с которой принимаются в расчет прошлые объединения бизнесов, с учетом возможностей необходимых оценок на прошлые даты и независимо от решений о корректировке стоимостных элементов балансовой стоимости других нематериальных активов.
- 7.** Применение пункта 1 настоящей Рекомендации не означает ретроспективного варианта перехода на ФСБУ 14/2022. То есть, организация сохраняет за собой право не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, и при этом может скорректировать не все три, а только один или два выбранных стоимостных элемента балансовой стоимости нематериальных активов.
- 8.** Организация раскрывает предусмотренные настоящей Рекомендацией особенности отражения последствий изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 14/2022 в своей первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением Стандарта.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

При принятии Решения по настоящей Рекомендации использовалась основа для выводов, изложенная в Рекомендации Р-139/2022-КпР «Обесценение основных средств при переходе на ФСБУ 6/2020». Указанная основа здесь не приводится ввиду избыточности дублирования. В дополнении к ней при принятии Решения по настоящей Рекомендации в качестве основы для выводов принималось во внимание следующее.

Два стандарта – ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства» – регулируют аналогичные вопросы бухгалтерского учета и предусматривают

похожие подходы к переходу на новый стандарт. Оба стандарта предусматривают в качестве основного варианта перехода ретроспективное применение, в дополнение к которому разрешается альтернативный упрощенный вариант перехода без пересчета сравнительных показателей за предшествующие периоды. Разница заключается лишь в степени упрощений. В отношении основных средств не разрешается оставить прошлую амортизацию – её надо в любом случае пересчитать по новым правилам. В отношении нематериальных активов такой строгости нет – прошлую амортизацию можно не пересчитывать и оставить как была.

Такое различие обусловлено тем, что в ранее действовавшем ПБУ 6/01 «Учет основных средств» отсутствовала прямая норма, обязывающая организации регулярно пересматривать срок полезного использования основных средств. При отсутствии прямого требования многие организации этот срок не пересматривали, из-за чего накопленная амортизация основных средств не отражала экономической реальности. Регулятор посчитал, что в таких условиях сохранение прежней накопленной амортизации приведет к значительным искажениям бухгалтерской отчетности и обязал организации пересчитать накопленную амортизацию в соответствии с новым стандартом даже в случае упрощенного варианта перехода.

В отличие от основных средств в отношении нематериальных активов в ранее действовавшем ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» в пункте 27 была прямая норма, обязывающая организации регулярно пересматривать срок полезного использования нематериальных активов. Благодаря регулярному пересмотру этого срока накопленная амортизация нематериальных активов не могла значительно отклониться от экономической реальности. Регулятор посчитал, что в таких условиях сохранение прежней накопленной амортизации не приведет к значительным искажениям бухгалтерской отчетности, но при этом облегчит переход, поэтому разрешил организациям в случае упрощенного варианта перехода не пересчитывать накопленную амортизацию нематериальных активов в соответствии с новым стандартом.

С учетом изложенного, если организация в добровольном порядке решает пересчитать накопленную амортизацию нематериальных активов, это ни в коей мере не ухудшит её финансовую отчетность, и не нарушит цели переходных положений Стандарта сообразно намерениям регулятора. Указанное относится также и к добровольному пересчёту первоначальной стоимости нематериальных активов на дату перехода на новый Стандарт в рамках упрощенного порядка перехода в соответствии с пунктом 53.

В пунктах 52 и 53 ФСБУ 14/2022 описываются два крайних варианта перехода на новый стандарт с точки зрения соотношения качества представляемой в бухгалтерской отчетности информации и затрат на ее получение. Ретроспективный переход, предусмотренный пунктом 52, обеспечивает максимальное качество представляемой в бухгалтерской отчетности информации, но требует значительных затрат, связанных с необходимостью сбора и пересчета данных о прошлых фактах хозяйственной жизни задним числом и корректировки отчетных показателей за периоды, предшествующие отчетному. Порядок перехода, предусмотренный пунктом 53, позволяет максимально снизить затраты на формирование первой бухгалтерской отчетности с применением нового стандарта за счет снижения информативности и полезности этой отчетности для пользователей.

Было бы странным видеть цель регулятора в том, чтобы допустить исключительно эти две крайности и запретить все промежуточные варианты. Скорее, это рамки для того, чтобы организация самостоятельно нашла оптимальный баланс между качеством отчетной информации и затратами на ее формирование исходя из роли нематериальных активов в хозяйственной жизни организации и возможностей сбора и пересчета данных о прошлых фактах хозяйственной жизни. В частности, единовременная корректировка элементов балансовой стоимости нематериальных активов, при сохранении у организации возможности

не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, представляет собой такой промежуточный вариант.

Согласно письму Минфина России от 9 июня 2021 г. № 07-01-09/45392 «О разработке документов в области регулирования бухгалтерского учета, отличных от федеральных стандартов бухгалтерского учета» документ в области регулирования бухгалтерского учета, отличный от федеральных стандартов, не считается противоречащим федеральным стандартам, если им (помимо прочего – подпункт «а») усиливается конкретное требование к бухгалтерскому учету, установленное федеральным стандартом. В рассматриваемом вопросе единовременный пересчет стоимостных элементов балансовой стоимости нематериальных активов является усилением требования пункта 53 ФСБУ 14/2022. Это усиление позволяет повысить информативную полезность отчетных показателей о нематериальных активах, затрагиваемых переходом на новый стандарт.