

УДК 657.2

DOI: 10.14451/2.173.60

## ПРОБЛЕМЫ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В СООТВЕТСТВИЕ С ФСБУ 14/2022

© 2022 **Мощенко Оксана Викторовна**

кандидат экономических наук, доцент Департамент аудита и корпоративной отчетности

Финансовый университет при Правительстве РФ,  
Москва, Россия

E-mail: OVMoshchenko@fa.ru

© 2022 **Плясова Светлана Владимировна**

кандидат экономических наук, доцент кафедры Оценочной деятельности и корпоративных финансов

Университет «Синергия»,  
Москва, Россия

E-mail: Splyasova@synergy.ru

Статья посвящена вопросам начисления амортизации на нематериальные активы в связи с принятием нового ФСБУ14/2022 «Нематериальные активы». Проведена сравнительная характеристика новых и действовавших правил начисления амортизации. Разработаны отдельные аспекты адаптации бухгалтерского учета нематериальных активов в новых условиях.

**Ключевые слова:** амортизация нематериальных активов, способ уменьшаемого остатка, элементы амортизации, ликвидационная стоимость, линейный способ.

Ускорившийся за последнее время переход отечественного бухгалтерского учета на международные стандарты привел к унификации порядка бухгалтерского учета внеоборотных активов [1]. Для нормативно-правового порядка регулирования бухгалтерского учета нематериальных активов в ФСБУ 14/2022 взята структура, идентичная основным средствам ФСБУ6/2020.

Принятие нового ФСБУ14/2022 вносит целый ряд новшеств в бухгалтерском учете нематериальных активов [5; 6]. Рассмотрим лишь отдельные аспекты, касающиеся изменения правил начисления амортизации данных видов активов. Так, к примеру, с введением действия нового Стандарта некоммерческие организации обязаны теперь начислять амортизацию на имеющиеся у них нематериальные активы, хотя ранее не начисляли [2].

В ФСБУ 14/2022 уточняются факторы, по которым происходит определение срока полезного использования нематериальных активов.

Если в ПБУ 14/2007 данный перечень был конкретный, закрытый, то по новым правилам он становится открытым. Новый перечень содержит еще и три новых фактора: срок действия специального разрешения (лицензии) на отдельные виды деятельности; ожидаемое моральное устаревание; СПИ иного актива, с которым объект НМА непосредственно связан [9].

Изменения коснулись и сроков начисления и прекращения амортизации. Причем допускается применение старого варианта, когда амортизация начислялась в месяце, следующем за месяцем признания НМА в учете, и прекращалась соответственно также в месяце, следующем за месяцем списания (полного погашения) НМА. По новым правилам началом начисления амортизации на НМА признается именно тот месяц, в котором происходило признание НМА в бухгалтерском учете, и приостанавливают (возобновляют), когда балансовая стоимость приближается к ликвидационной (становится меньше ее).

Утверждаю

Наименование экономического субъекта	Должность	Ф.И.О.	Подпись
Наименование структурного подразделения			
Основание для составления акта (Наименование, дата и номер документа)			

## Акт

о проверке элементов амортизации на соответствие условиям использования нематериальных активов № \_\_\_\_ от \_\_\_\_

Состав комиссии:	Ф.И.О., должность
Приказ (распоряжение)	Номер, дата
<i>Составила настоящий акт о том, что при проведении инвентаризации нематериальных активов в целях обеспечения достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности провела проверку элементов амортизации на соответствие использования нематериальных активов</i>	

№ п/п	Инвентарный номер НМА	До проверки элементов амортизации			После проверки элементов амортизации			Накопленная амортизация до изменений	Накопленная амортизация после изменений
		Способ начисления амортизации	СПИ, мес.	Ликвидационная стоимость, руб.	Способ начисления амортизации	СПИ, мес.	Ликвидационная стоимость, руб.		

Причины изменений \_\_\_\_\_

Заключение комиссии \_\_\_\_\_

Председатель комиссии \_\_\_\_\_  
 Должность \_\_\_\_\_ Ф.И.О. \_\_\_\_\_ Подпись \_\_\_\_\_

Члены комиссии \_\_\_\_\_  
 Должность \_\_\_\_\_ Ф.И.О. \_\_\_\_\_ Подпись \_\_\_\_\_

Рис. 1. Форма акта о проверке элементов амортизации на соответствие условиям использования нематериальных активов.

Применение того или иного варианта должно отразиться в учетной политике экономического субъекта.

В ФСБУ14/2022 появляется новое понятие «элементы амортизации», куда включаются срок полезного использования, ликвидационная стоимость, способ начисления. Причем экономический субъект обязан проводить проверку элементов амортизации на соответствие условиям использования объекта. Если раньше экономические субъекты проверяли срок полезного использования и способ начисления амортизации один раз в конце отчетного периода, то теперь это делать необходимо также на конец отчетного года и при возникновении обстоятельств, характеризующих потенциальное изменение элементов амортизации [3]. При этом рекомендуем бухгалтерии экономических субъектов применять идентичную форму акта о проверке элементов амортизации (рис. 1) по аналогии с основными средствами [4].

В целом состав способов начисления амортизации не поменялся, все три способа остались, но изменилась методика расчета по каждому из них. В таблице 1 представлена методика расчета амортизационных отчислений, действовавшая при ПБУ 14/2007 и действующая в результате принятия ФСБУ 14/2022.

Касательно линейного способа можно сказать, что если для отдельного нематериального актива ликвидационная стоимость изначально равна нулю, то математические расчеты показывают равенство полученных сумм, рассчитанных в соответствии с ПБУ 14/2007 и ФСБУ 14/2022.

*Пример. Нематериальный актив с первоначальной стоимостью 600 тыс. руб. имеет срок полезного использования 60 месяцев. Ликвидационная стоимость равна нулю. Амортизация начисляется с июля 20XX г. В случае применения ПБУ 14/2007 сумма ежемесячной амортизации, начисленной линейным способом, составляла бы:*

*Ежемесячная амортизация:  $600/60 \text{ мес.} = 10 \text{ тыс. руб.}$*

*В налоговом учете расчет был следующий:*

*$100\%/60 \text{ мес.} \cdot 600 \text{ тыс. руб.} = 10 \text{ тыс. руб.}$*

*Рассчитаем теперь амортизацию линейным способом, прописанную в новом стандарте:*

*Амортизация за Июль  $600 \text{ тыс.} / 60 \text{ мес.} = 10 \text{ тыс. руб.};$*

*Амортизация за Август  $(600 - 10) / 59 \text{ мес.} = 10 \text{ тыс. руб.}$*

Таким образом, несмотря на то, что формулы используются разные, при ликвидационной стоимости равной нулю значения ежемесячной амортизации совпадают при отсутствии обесце-

**Таблица 1:** Сравнительная характеристика способов расчета ежемесячной амортизации согласно ФСБУ 14/2022 и ПБУ 14 /2007.

ФСБУ 14/2022	Линейный способ	ПБУ 14/2007
Разница между балансовой и ликвидационной стоимостью НМА / оставшийся СПИ в месяцах	Первоначальная или текущая рыночная (в случае переоценки) стоимость НМА / срок полезного использования объекта НМА в месяцах	
<b>Способ уменьшаемого остатка</b>		
(Разница между балансовой и ликвидационной стоимостью НМА на начало месяца · коэффициент не выше 3, установленный организацией) / оставшийся СПИ в месяцах	(Остаточная стоимость объекта НМА на начало месяца · коэффициент не выше 3, установленный организацией) / оставшийся СПИ в месяцах	
<b>Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)</b>		
(Разница между балансовой и ликвидационной стоимостью) · (натуральный показатель объема продукции (работ) за месяц / оставшийся СПИ в месяцах(оставшееся к выпуску количество продукции или оставшийся объем работ в натуральном выражении) [7])	Первоначальная стоимость НМА · натуральный показатель объема продукции (работ) за месяц / предполагаемый объем продукции (работ) за весь СПИ нематериального актива	

Источник: составлено авторами.

нения данного вида активов. В случае наличия фактов обесценения и при условии нулевой ликвидационной стоимости суммы амортизации НМА, рассчитанные линейным способом, не обеспечат их равенства как для целей бухгалтерского, так и налогового учета, что в конечном итоге будет приводить к временным разницам.

Если ПБУ 14/2007 устанавливало конкретный алгоритм расчета амортизации по месяцам с помощью способа уменьшаемого остатка, то новый Стандарт разрешает экономическим субъектам самостоятельно определять формулу расчета с условием, что суммы начисленной амортизации в предшествующем периоде должны быть больше по сравнению с отчетным. Таким образом, у экономических субъектов есть возможность списывать амортизацию в большем объеме в начале срока эксплуатации по сравнению с его окончанием. Данная возможность особенно актуальна для тех видов нематериальных активов, по которым наблюдается быстрый моральный износ.

На наш взгляд, в данных условиях возможно применение формулы расчета амортизации способом уменьшаемого остатка, приведенным в ПБУ 14/2007, только вместо остаточной стоимости нужно использовать разницу между балансовой и ликвидационной стоимостью на на-

чало месяца.

*Пример. Нематериальный актив с первоначальной стоимостью 600 тыс. руб. имеет срок полезного использования 60 месяцев. Амортизация начисляется с июля 20XX г. Ликвидационная стоимость равна 30 тыс. руб. Коэффициент ускорения равен 1,5. Амортизация начисляется с июля 20XX г. Рассчитаем амортизацию за июль 20XX:*

*Амортизация за Июль:  $(600 \text{ тыс.} - 30 \text{ тыс. руб.}) \cdot 100\% / 60 \text{ мес.} \cdot 1,5 = 14,25 \text{ тыс. руб.}$*

*Амортизация за Август:  $(600 - 14,25 - 30) \cdot 100/59 \cdot 1,5 = 13,89 \text{ тыс. руб.}$*

Что касается способа начисления амортизации пропорционально объему продукции, то ФСБУ14/2022 запрещает брать в расчет выручку от продажи продукции (работ, услуг), выпускаемой (выполняемых, оказываемых) за счет конкретного нематериального актива.

В новом Стандарте меняется и сама формула расчета, однако некоторые источники предлагают вместо оставшейся СПИ в месяцах использовать оставшееся к выпуску количество продукции [1].

*Пример. Возьмем данные предыдущего примера, добавив лишь дополнительные условия. Фактический объем выпущенной продукции в натуральном выражении составляет по меся-*

цам соответственно: Июль – 35000 шт., Август – 45600 шт. А в целом предполагаемый объем выпущенной продукции за период эксплуатации – 1345600 штук. Рассчитаем амортизацию:

Амортизация за Июль:  $(600 \text{ тыс.} - 30 \text{ тыс. руб.}) \cdot 35000 / 1345600 = 14,82 \text{ тыс. руб.}$

Амортизация за Август:  $(600 \text{ тыс.} - 14,82 - 30 \text{ тыс. руб.}) \cdot 45600 / (1345600 - 35000) = 19,32 \text{ тыс. руб.}$

При этом бухгалтер в соответствии с новым Стандартом должен выбрать наиболее выгодный способ, при котором происходило бы оптимальное распределение во времени будущих экономических выгод от пользования той или иной группой НМА. Применение выбранного способа должно быть последовательным от одного отчетного периода к другому.

Еще одной новацией является изменение самого базиса при определении сумм начисленной амортизации. Если по старым правилам амортизация начислялась исходя из первоначальной стоимости и СПИ, то теперь в основе расчетов лежат новые категории:

– балансовая стоимость, которая представляет

собой, по сути, остаточную стоимость, уменьшенную еще и на величину обесценения данного вида активов;

- оставшийся срок полезного использования;
- ликвидационная стоимость, которая, по сути, представляет собой некую сумму в денежном выражении, которую получил экономический субъект при выбытии нематериального актива за вычетом затрат, связанных с данным выбытием.

Если по старым правилам сумма амортизации нематериального актива должна была в конце срока эксплуатации последнего стать равной нулю, то по новым правилам, балансовая и ликвидационная стоимости должны сравняться.

Таким образом, принятие нового ФСБУ 14/2022 привносит определенные сложности для отечественных бухгалтеров в ведении учета нематериальных активов, основанные на международной практике учета. Отметим, что время для адаптации основных положений еще есть, переход состоится только с января 2024 года, хотя некоторые экономические субъекты могут перейти на применение ФСБУ 14/2022 и сейчас.

### Библиографический список

1. Глобальные изменения в учете НМА и капвложений в НМА: обзор разъяснений Минфина. – URL: <https://www.buhgalteria.ru/article/globalnye-izmeneniya-v-uchete-nma-i-kapvlozheniy-v-nma-obzor-razyasneniyminfina?ysclid=la6tuabh6v379329500> (дата обр. 10.11.2022).
2. Громенко А. А. Учет нематериальных активов и их амортизация // Аллея науки. – 2021. – Т. 2, 1 (52). – С. 311–319.
3. Гудков С. В., Тарасенко А. Л. Совершенствование методики бухгалтерского учета амортизации активов в организациях АПК // Вестник Белорусской государственной сельскохозяйственной академии. – 2020. – № 2. – С. 38–42.
4. Домбровская Е. Н., Перфильева И. А. Актуализация учетной политики экономического субъекта в условиях применения ФСБУ 6/2020 «Основные средства» // Экономические науки. – 2022. – 6 (211). – С. 210–219.
5. Дружиловская Э. С. Новации в амортизации нематериальных активов и их влияние на оценку объектов учета коммерческих и некоммерческих организаций // Бухгалтерский учет в бюджетных и внебюджетных организациях. – 2022. – 12 (540). – С. 2–11.
6. Кадимова А. М. Амортизация нематериальных активов // Наука: общество, экономика, право. – 2020. – № 1. – С. 11–15.
7. Как вести учет основных средств по новому ФСБУ 6/2020. – URL: <https://glavkniga.ru/situations/s513353> (дата обр. 01.11.2022).
8. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». – URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202010160010>.
9. Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н Об утверждении Федерального ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_420322/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322/).