

утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР)
13 июня 2024

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-163/2024-КпР КРАТКОСРОЧНЫЕ ПРАВА

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Одним из признаков, которыми согласно ФСБУ 14/2022 должен характеризоваться актив, чтобы считаться объектом нематериальных активов, является его предназначение для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев. Стандарт не содержит каких-либо указаний на предмет учета краткосрочных активов, обладающих всеми признаками нематериальных активов, кроме указанного условия о сроке использования.

В части материальных активов признак срока использования традиционно служит критерием, по которому основные средства обособляются от запасов. В этой связи соответствующие взаимоисключающие признаки (не более / более 12 месяцев) содержатся в ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства».

Однако для нематериальных активов подобный подход не характерен. Специальной обособленной категории нефинансовых активов, имеющих короткие сроки использования и не имеющей материально-вещественной формы, в бухгалтерском учете не существует:

по сроку по форме	краткосрочный	долгосрочный
	материальный	нематериальный
материальный	Запасы	Основные средства
нематериальный	?	Нематериальные активы

Исходя из приведенной таблички актив, обозначенный знаком вопроса, может учитываться применительно к правилам учета запасов как «Нематериальный запас» либо применительно к правилам учета нематериальных активов как «Краткосрочный нематериальный актив». Данная дилемма имеет не только номинальное, но и сущностное значение, так как в отношении запасов и в отношении нематериальных активов установлены разные правила признания и разные правила последующей оценки. В части признания для запасов установлены менее строгие критерии, чем для нематериальных активов: отсутствуют дополнительные условия признания разработок актива. В части

последующей оценки для запасов не применяется амортизация и предусмотрен другой порядок обесценения, чем для нематериальных активов.

В отличие от ФСБУ 14 его международный аналог МСФО (IAS) 38 не содержит условия о сроке использования. Соответственно, по МСФО нематериальные активы могут иметь любые сроки использования, в том числе не превышающие 12 месяцев. Мало того, в условиях признания нематериального актива, являющегося результатом разработок, (п.57 МСФО (IAS) 38) везде предполагается не только использование, но и продажа актива, причем исходя из изначального предназначения актива для продажи. Вместе с тем, положения МСФО (IAS) 38 о последующей оценке нематериальных активов сформулированы так, как если бы не предполагалось их применение в отношении активов, предназначенных для продажи или для использования в течение короткого срока.

В отличие от МСФО (IAS) 38 в аналогичной норме ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (п.17.3) предположения о продаже исключены. При этом согласно ФСБУ 5 (пп.«з» п.3) объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации, являются запасами. Про объекты интеллектуальной собственности, предназначенные не для продажи, а для использования в течение короткого срока, в ФСБУ 5 ничего не говорится.

Проблема усугубляется неопределенностью самого критерия в 12 месяцев, когда срок использования актива равен 12 месяцев. Для материальных активов данная проблема не актуальна, так как срок использования, как правило, строится на приблизительных предположениях и поэтому может определяться по принципу больше/меньше. Для нематериальных активов в отличие от материальных срок использования в большинстве случаев определяется юридическим сроком действия соответствующих прав. Установление юридического срока действия прав, равным одному году, является довольно распространенным случаем. В частности, большинство лицензионных договоров заключаются сроком как раз на один год. Отмеченным выше критерием нематериального актива является срок использования, превышающий 12 месяцев. Вместе с тем согласно новому федеральному стандарту ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» критерием оборотного актива (пп.«а» п.14) является предназначение для использования (потребления) или продажи в течение периода менее 12 месяцев. Активы, не соответствующие критериям оборотных активов, представляются в бухгалтерском балансе как внеоборотные. В частности, к таким относится актив, срок использования которого равен 12 месяцам. Исходя из этого по ФСБУ 4/2023 он должен был бы учитываться как обычный нематериальный актив, но по ФСБУ 14/2022 не может считаться нематериальным активом.

На практике права со сроком использования 12 месяцев или менее иногда учитывались в качестве неоднозначной категории так называемых «расходов будущих периодов». С утратой силы Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 (с 1 января 2024 г.) перестала действовать последняя норма в ФСБУ,

предусматривавшая такой объект бухгалтерского учета, как расходы будущих периодов. Также имеет место практика, когда затраты на получение краткосрочных нематериальных активов признаются расходами в момент их понесения без признания актива. Организации обосновывают такой подход, как правило, несущественностью этих затрат.

В связи с вышеизложенным, целью настоящей Рекомендации является выработка единообразного подхода к бухгалтерскому учету краткосрочных нематериальных активов, то есть прав, обладающих всеми признаками нематериальных активов кроме того, что их срок использования равен 12 месяцам или менее 12 месяцев.

РЕШЕНИЕ

- 1.** Настоящая Рекомендация применяется в отношении активов, обладающих всеми признаками нематериальных активов за исключением того, что предполагаемый срок их использования не превышает 12 месяцев, включая незаконченные разработки указанных активов (далее – краткосрочные права). Настоящая Рекомендация не применяется, если отчетные показатели при признании актива несущественно отличаются по сравнению с отчетными показателями при признании затрат в качестве расхода.
- 2.** Затраты на краткосрочные права признаются в качестве актива при выполнении условий признания, установленных для капитальных вложений в нематериальные активы и списываются при выполнении условий списания, установленных для нематериальных активов и капитальных вложений в них.
- 3.** Краткосрочные права оцениваются при признании по сумме фактических затрат на их получение (далее – себестоимость). Краткосрочные права оцениваются после признания путем определения части их себестоимости, которая должна быть списана в текущем периоде, и части, подлежащей списанию в следующем периоде. Указанная пропорция определяется исходя из соотношения истекшего и оставшегося периода использования актива, а также с учетом того, чтобы не списанная часть себестоимости не превысила возмещаемую сумму актива.
- 4.** Краткосрочные права представляются в бухгалтерской отчетности с учетом существенности отдельной статьей оборотных активов, включающей как используемые объекты, так и незаконченные разработки. Организация присваивает наименование этой статье в зависимости от того, какого рода объекты в нее входят, чтобы ее содержание было понятно пользователю бухгалтерской отчетности.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

Согласно пункту 4 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» для целей бухгалтерского учета объектом нематериальных активов считается актив, характеризующийся одновременно пятью признаками, в том числе (подпункт «в») предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев. Соответственно, актив, предназначенный для использования в течении периода 12

месяцев или менее, не считается нематериальным активом, даже если остальными четырьмя признаками он характеризуется.

Согласно пункту 3 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» для целей бухгалтерского учета запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев. Запасами, в частности, являются (подпункт «з») объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации. Объекты интеллектуальной собственности, предназначенные не для продажи, а для использования в течении периода 12 месяцев или менее, в данном перечне не упомянуты. Из этого можно было бы сделать вывод, что такие объекты запасами не являются. Однако данный вывод неоднозначный, так как такие объекты подходят под общее определение запасов.

Положения международных стандартов финансовой отчетности, лежащих в основе ФСБУ 14 и ФСБУ 5, приводят к другим выводам, хотя также неоднозначным.

Согласно пункту 6 МСФО (IAS) 2 запасами являются активы: (а) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности; (b) находящиеся в процессе производства для такой продажи; или (с) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или оказания услуг. Отнесение к запасам активов, которые представляют собой не предметы, а средства производства, стандартом не предусмотрено. Из этого следует, что нематериальные активы со сроком использования 12 месяцев или менее к запасам не относятся.

В свою очередь согласно пункту 8 МСФО (IAS) 38 нематериальным активом является идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы. Никаких ограничений по сроку использования в стандарте не содержится. Из этого можно было бы сделать вывод, что нематериальные активы могут иметь по МСФО короткий срок использования (12 месяцев или менее). Это также косвенно подтверждается подпунктом “h” пункта 3, в котором используется словосочетание «долгосрочные нематериальные активы», которое как будто подразумевает существование «краткосрочных нематериальных активов».

Таким образом, в бухгалтерских стандартах отсутствует внятное регулирование в отношении краткосрочных прав. При этом не вызывает сомнения специфичность данного вида активов, требующая с учетом существенности обособления информации о них в бухгалтерской отчетности.

Что касается способов бухгалтерского учета рассматриваемых активов, если основывать их на аналогии двух близких по характеру статей – запасы и нематериальные активы – то представляется уместным следующий выбор:

	Запасы	Нематериальные активы	Краткосрочные права
Условия	Затраты обеспечат	Затраты обеспечат	Затраты обеспечат

признания	будущие выгоды и могут быть определены	будущие выгоды и могут быть определены + Специальные критерии для разработок	будущие выгоды и могут быть определены + Специальные критерии для разработок
Оценка при признании	Сумма фактических затрат	Сумма фактических затрат	Сумма фактических затрат
Оценка после признания	Наименьшая из себестоимости и чистой стоимости продажи	Первоначальная стоимость с учетом прошлых переоценок за вычетом накопленной амортизации и накопленного обесценения	Первоначальная стоимость за вычетом части, приходящейся на отчетный период
Условия списания	Признана выручка или утрачена способность приносить выгоды	Утрачена способность приносить выгоды	Утрачена способность приносить выгоды

В части оценки при признании способ по сумме фактических затрат является общим как для запасов, так и для нематериальных активов, и со всей очевидностью должен применяться также и в отношении краткосрочных прав.

В части условий признания и списания применительно к краткосрочным правам критерии для нематериальных активов представляются более уместными, чем критерии для запасов. В частности, специальные критерии признания для разработок необходимы, так как они обусловлены нематериальной спецификой. При этом увязка списания краткосрочных прав с признанием выручки представляется очевидно неуместной.

Что касается оценки после признания, оба подхода (для запасов и для нематериальных активов) представляются не вполне уместными в отношении краткосрочных прав. В частности, у данного вида активов не может быть по определению чистой стоимости возможной продажи. В свою очередь, начисление амортизации, расчет и пересмотр её элементов, тестирование на обесценение, признание обесценения обособленно от амортизации и восстановление обесценения, переоценка – всё это применительно к краткосрочным правам очевидно избыточно. Любая отраженная по состоянию на отчетную дату балансовая стоимость краткосрочного права будет заведомо полностью списана до следующей такой же отчётной даты. Принимая во внимание этот факт, необходимого результата можно добиться просто путём определения части первоначальной стоимости актива, которая должна быть списана в текущем периоде, и части, подлежащей списанию в следующем периоде, исходя из соотношения истекшего и оставшегося срока использования актива, а также с тем, чтобы несписанная часть не превысила возмещаемую величину актива.