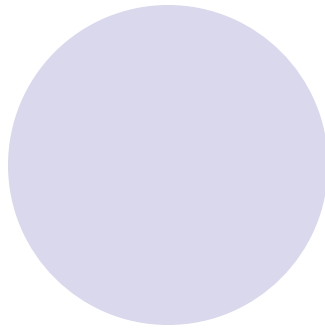


МСФО (IAS) 38
«Нематериальные активы»







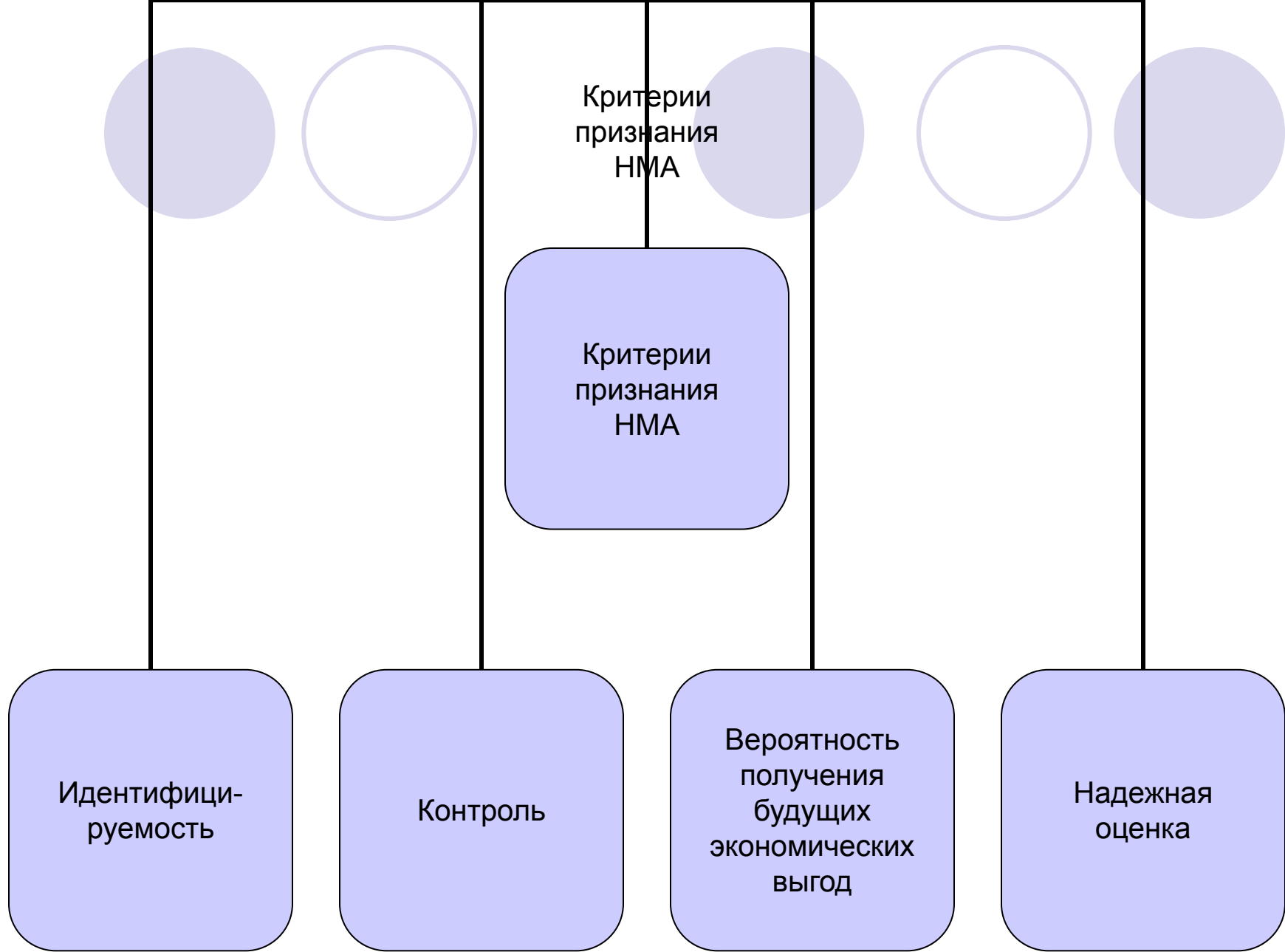
Цель стандарта



- определить порядок учета нематериальных активов, в отношении которых отсутствуют конкретные указания в других стандартах,
- установить порядок оценки балансовой стоимости нематериальных активов и раскрытия определенной информации о нематериальных активах.

Нематериальный актив

- - это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.
- Примеры нематериальных активов:
 -  патенты, авторские права, лицензии;
 -  интеллектуальная собственность;
 -  Торговые марки, включая бренды и названия публикаций;
 -  Кино- и видеофильмы



НМА удовлетворяет критерию ***идентифицируемости***, если он:

- является отделяемым, т.е. может быть продан, передан, обременен, предоставлен в аренду и т.п.;
- Является результатом договорных или других юридических прав.
- Идентифицируемость НМА означает, что он должен быть отделен от Гудвилла



Например:

- Специализированное программное обеспечение для печатного станка с программным управлением: не является НМА, т.к. неотделимо от самого печатного станка, т.к. без ПО станок не работает. Следовательно, данное ПО – это часть ОС.
- Программное обеспечение для защиты компьютерной сети компании: является НМА, т.к. компьютерная сеть может использоваться и без защиты, кроме того, такого рода ПО может быть продано третьей стороне.

Контроль предприятия над НМА означает что:






- Предприятие обладает правом на получение будущих экономических выгод от использования данного актива;
- Предприятие может ограничить доступ других лиц к этим выгодам.
- Например, лицензии на право ведения деятельности и лицензии на право разработки нефтяного месторождения

Будущие экономические выгоды

- - это чистый приток денежных средств, включая повышение доходов, или экономию затрат

Первоначальная оценка нематериального актива производится по себестоимости

НМА может быть получен (приобретен)

-  отдельно;
-  в результате обмена;
-  в рамках объединения компаний;
-  в результате получения государственных субсидий;
-  создан самой организацией.

Себестоимость *отдельно приобретенного* НМА включает:

- –цену покупки нематериального актива, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок и уступок; и
- –любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

Себестоимость НМА, полученного в результате обмена

- оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда:
 - операция обмена лишена коммерческого содержания или
 - справедливая стоимость ни полученного, ни переданного в обмен актива не может быть надежно (тогда стоимость НМА оценивается по балансовой стоимости переданного актива).

НМА приобретенный в *рамках сделки по объединению бизнеса*



- Признается организацией-покупателем в качестве НМА отдельно от деловой репутации только если он поддается надежной оценке
- себестоимость этого нематериального актива равна его **справедливой стоимости** на дату приобретения.

Приобретение НМА при помощи *государственной субсидии*

- Нематериальный актив может быть приобретен *бесплатно или за номинальное возмещение*, если такое приобретение осуществляется при помощи государственной субсидии.
- Первоначальной стоимостью НМА в этом случае может быть:
 - Справедливая стоимость актива;
 - Номинальная стоимость актива плюс любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

Внутренне созданные НМА

В целях признания внутренне созданных НМА процесс создания актива разделяется на стадии:

-  исследований;
-  разработок.

Определения



- **Исследования** – оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.
- **Разработка** – применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.



Например:

- Этап исследования: приобретение новых знаний, поиск альтернативных материалов, процессов, систем, оценка областей применения результатов исследования и т.п.
- Этап разработки: проектирование, конструирование и тестирование опытных образцов и моделей; проектирование, конструирование и эксплуатация опытной установки, и т.п.

Учет процесса создания НМА

Организация может продемонстрировать соответствие внутренне созданного НМА особым критериям признания

Этап исследования

Этап разработок

Все затраты признаются
в качестве расходов
текущего периода

Затраты
капитализируются
т.е. включаются
в себестоимость
внутренне созданного
НМА

Особые критерии признания внутренне созданного НМА

Предприятие должно продемонстрировать все перечисленное ниже:

- –Техническую осуществимость завершения создания НМА так, чтобы его можно было использовать (продать.)
- –Намерение завершить создание НМА и использовать (продать)
- –Способность использовать или продать нематериальный актив.
- –То, каким образом НМА будет создавать вероятные будущие экономические выгоды (например, наличие рынка для продукции НМА, или самого НМА)
- –Наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки, использования или продажи НМА.
- – Способность надежно оценить затраты, относящиеся к НМА в процессе его разработки.

Затраты, включаемые в себестоимость НМА (капитализируемые)

- Затраты на использованные материалы и услуги;
- Затраты на заработную плату работников, занятых созданием актива;
- Накладные расходы, которые можно отнести на актив обоснованно и на последовательной основе;
- Любые другие затраты, непосредственно относимые на создаваемый актив.

Не включаются в себестоимость НМА

- Торговые и административные накладные расходы;
- Затраты, отнесенные на расходы на этапе исследований;
- Затраты на обучение персонала.



- *Внутренне созданный гудвил* не подлежит признанию в качестве актива, поскольку он не является идентифицируемым ресурсом (т.е. не является отделяемым и не возникает из договорных или иных юридических прав), который контролируется предприятием и может быть надежно оценен по себестоимости.
- *Затраты на торговые марки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и аналогичные по существу статьи, созданные самим предприятием, невозможно отличить от затрат на развитие бизнеса в целом. Следовательно, такие статьи не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.*

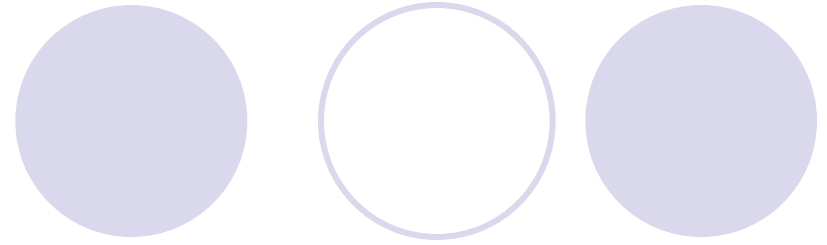
Оценка НМА после признания

- *Модель учета по фактическим затратам* : НМА должен учитываться по себестоимости за вычетом любой накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения.
- *Модель учета по переоцененной стоимости*: НМА должен учитываться по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом любой последующей накопленной амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения.






- ***Справедливая стоимость*** – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки.
- В целях переоценки НМА справедливая стоимость должна измеряться с использованием данных активного рынка.

Активный рынок -



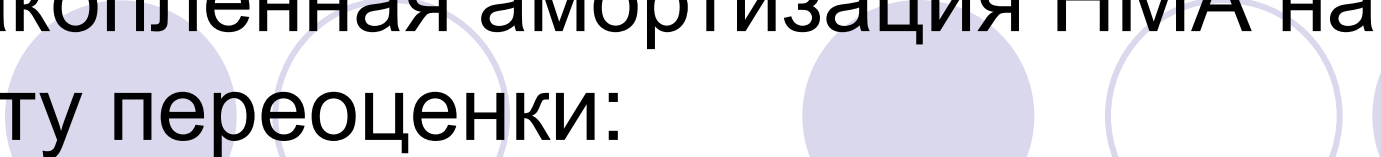
- Рынок, где выполняются все перечисленные ниже условия:

-  Обращающиеся на рынке объекты имеют однородный характер;
-  Как правило, в любое время можно найти покупателей и продавцов, желающих совершить сделку;
-  Информация о ценах является общедоступной.



- Переоценка должна проводиться с такой регулярностью, чтобы на конец отчетного периода балансовая стоимость актива не отличалась существенно от его справедливой стоимости.
- Модель учета по переоцененной стоимости не разрешает:
 - проводить переоценку нематериальных активов, которые ранее не были признаны в качестве активов;
 - производить первоначальное признание нематериальных активов в суммах, отличных от себестоимости.

Накопленная амортизация НМА на дату переоценки:



- –либо пересчитывается пропорционально изменению валовой балансовой стоимости актива так, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки была равна его переоцененной стоимости;
- –либо вычитается из валовой балансовой стоимости актива, а нетто-величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива.

Отражение переоценки в отчетности

- Увеличение балансовой стоимости НМА признается в составе прочего совокупного дохода и начисляется в составе капитала на счете «Прирост стоимости от переоценки» (на сумму, превышающую восстановление суммы уменьшения стоимости от переоценки НМА, ранее признанную в составе прибыли или убытка)
- Уменьшение балансовой стоимости НМА признается в составе прибыли или убытка (на сумму, превышающую уменьшение суммы прироста стоимости от переоценки НМА, ранее признанную в составе прочего совокупного дохода)



- Накопленная величина прироста стоимости от переоценки может быть перенесена непосредственно в состав нераспределенной прибыли в момент реализации этого прироста стоимости.
- Весь прирост стоимости может быть реализован при прекращении использования или выбытии соответствующего актива, часть прироста стоимости может быть реализована в процессе использования актива предприятием.

Срок полезного использования :

- –период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием; или
- –количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

При определении срока полезного использования НМА учитываются следующие факторы:

- –предполагаемое использование этого актива предприятием и способность другой руководящей команды эффективно управлять этим активом;
- –обычный жизненный цикл продукта применительно к этому активу и общедоступная информация о расчетных оценках срока полезного использования аналогичных активов, которые используются аналогичным образом;
- –техническое, технологическое, коммерческое и другие типы устаревания;
- –стабильность отрасли, в которой функционирует указанный актив, и изменения рыночного спроса на продукты или услуги, произведенные активом;
- –предполагаемые действия конкурентов или потенциальных конкурентов;
- – уровень затрат на поддержание и обслуживание данного актива, требуемых для получения ожидаемых будущих экономических выгод от этого актива, а также способность и готовность предприятия обеспечить такой уровень затрат;
- – период наличия контроля над данным активом и юридические или аналогичные ограничения по использованию этого актива, например, даты истечения срока соответствующих договоров аренды.

Факторы, определяющие СПИ НМА

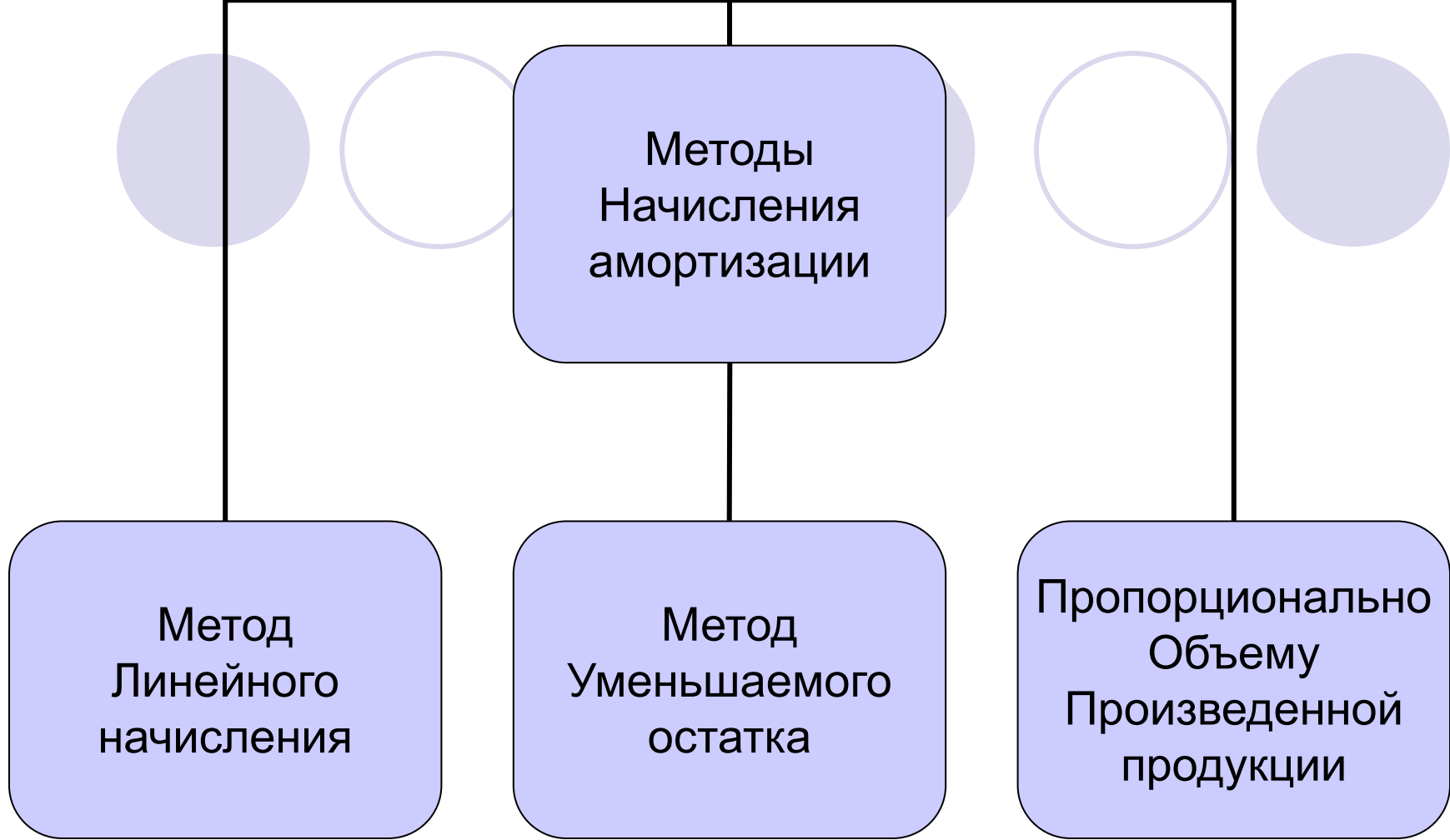
- Экономические факторы определяют период, на протяжении которого предприятие будет получать будущие экономические выгоды.
- Правовые факторы могут ограничивать период, в течение которого предприятие контролирует доступ к этим выгодам.
- Срок полезного использования представляет собой более короткий из периодов, определяемых указанными факторами.

Начисление амортизации

- Нематериальный актив с конечным сроком полезного использования амортизируется, а
- нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования (если невозможно определить предел периода, в течение которого от НМА ожидаются чистые поступления ден. ср-в) не подлежит амортизации

Ликвидационная стоимость НМА=0, за исключением следующих случаев:

- –существует обязанность третьего лица купить данный актив в конце срока его полезного использования; или
- –существует активный рынок для этого актива и остаточную стоимость можно определить с использованием данных этого рынка; а также
- – существует высокая вероятность того, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования данного актива.



метод выбирается на основе ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, и применяется последовательно из периода в период



- Срок амортизации, ликвидационная стоимость и метод начисления амортизации нематериального актива с конечным сроком полезного использования должны анализироваться не реже, чем в конце каждого финансового года.

НМА с неопределенным сроком полезного использования

- должен быть протестирован на предмет обесценения путем сопоставления его возмещаемой величины с его балансовой стоимостью
 - ежегодно, а также
 - всякий раз, когда появляются признаки возможного обесценения данного нематериального актива.

Прекращение признания НМА

- –при его выбытии; или
- –когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.
- Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания НМА, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью данного актива. Они подлежат признанию в составе прибыли или убытка